

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ - TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Problematika účtování a oceňování zásob ve vybrané obchodní společnosti
The Issue of Accounting and Inventory Valuation in the Selected Business Company

Student: Martina Křenková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2015

Zadání bakalářské práce

Student: **Martina Křenková**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: **Problematika účtování a oceňování zásob ve vybrané obchodní společnosti**
The Issue of Accounting and Inventory Valuation in the Selected Business Company

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika zásob a jejich legislativní úprava v České republice
3. Účtování a oceňování zásob
4. Analýza účtování a oceňování zásob ve vybrané obchodní společnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 424 s. ISBN 978-80-7263-862-8.

LOUŠA, František. *Zásoby - komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 184 s. ISBN 978-80-47-4115-4.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2014*. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 1144 s. ISBN 978-80-7263-853-6.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 21.11.2014

Datum odevzdání: 07.05.2015



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně, přílohu č. 2 jsem samostatně upravila a přílohy č. 1, 3, 4, 5 jsem samostatně vložila.“

V Ostravě dne 7. 5. 2015

A handwritten signature in blue ink, reading "Martina Křenková", written over a dotted line.

Martina Křenková

Obsah

1	Úvod	5
2	Charakteristika zásob a jejich legislativní úprava v České republice	7
2.1	Legislativní úprava v České republice	7
2.2	Vymezení pojmu zásoby	9
2.2.1	Způsoby pořízení zásob	9
2.2.2	Členění zásob v účetnictví	10
2.3	Účetní doklady	12
2.4	Zásoby ve vnitropodnikových směrnících	13
3	Účtování a oceňování zásob	15
3.1	Oceňování zásob	15
3.1.1	Oceňování přírůstků zásob	15
3.1.2	Oceňování zásob nakoupených v cizích měnách	18
3.1.3	Oceňování úbytků zásob	18
3.1.4	Oceňování zásob k datu účetní uzávěrky	23
3.2	Účtování zásob	25
3.2.1	Účtování materiálu a zboží podle způsobu A	25
3.2.2	Účtování materiálu a zboží podle způsobu B	25
3.2.3	Specifické účtování o zboží	27
3.2.4	Účtování zásob vlastní výroby	28
3.2.5	Účtování obalů	31
3.2.6	Pořízení materiálu (zboží) ze zahraničí	33
3.2.7	Aktivace materiálu, zboží a vnitropodnikových služeb	35
3.2.8	Slevy při nákupu zásob	36
3.2.9	Reklamáce při pořízení a prodeji zásob	38
3.2.10	Škody na zásobách	39
3.2.11	Účetní operace prováděné k poslednímu rozvahovému dni	40

4	Analýza účtování a oceňování zásob ve vybrané obchodní společnosti.....	43
4.1	Představení společnosti	43
4.1.1	Organizační struktura společnosti	44
4.2	Software	45
4.3	Zásoby ve společnosti XYZ, s. r. o.	45
4.3.1	Sklad a skladové karty.....	46
4.3.2	Pracovní postup při objednávce, příjmu zboží na sklad a expedici.....	46
4.4	Oceňování zásob ve společnosti XYZ, s. r. o.	47
4.5	Účtování zásob ve společnosti XYZ, s. r. o.	48
4.5.1	Účtový rozvrh v oblasti zásob	48
4.5.2	Účtování zásob přímo do spotřeby	49
4.5.3	Pořízení a prodej zboží a výrobků	50
4.5.4	Inventura.....	53
5	Závěr.....	55
	Seznam použité literatury	56
	Seznam zkratk	59
	Seznam tabulek, schémat, grafů, obrázků a vzorců	
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Zásoby jsou podstatnou součástí majetku převážné většiny společností. Zejména u výrobních podniků jsou základním předpokladem pro realizaci jejich výrobní činnosti. Velké množství zásob v sobě váže finanční prostředky, které by společnost mohla investovat do jiných aktiv a může být také jedním z faktorů vedoucích k platební neschopnosti. Naopak malé množství zásob způsobuje prodlevy mezi výrobními cykly, čímž se také prodlužuje doba dodání výrobků odběrateli, snižuje využití výrobní kapacity, zvyšuje průměrné náklady, a tím ohrožuje konkurenceschopnost. Z obou situací lze lehce vyvodit, že nesprávné hospodaření se zásobami přináší společnosti problémy, které mají negativní vliv na její existenci a mnohdy jsou spolu s dalšími okolnostmi důvodem úpadku. Je tedy nutné věnovat značnou pozornost řízení zásob. Především ve středních a větších společnostech se jimi zabývají specializovaní pracovníci. Jejich úkolem je optimalizovat výši zásob tak, aby byl zajištěn plynulý výrobní proces a zároveň se minimalizovaly náklady na jejich pořízení a udržování. Právě účetnictví a důsledně vedená skladová evidence jsou jejich primárním zdrojem informací. Ty musí být průkazné a odrážet skutečný stav, aby byly plnohodnotným zdrojem.

Dalším faktorem pro správné vedení účetnictví je dodržení zákonů, vyhlášek, nařízení vlády a jiných právních norem. Neznalost zákona neomlouvá, a proto by každá účetní jednotka měla mít dostatečné znalosti na to, aby byla schopna vést účetnictví v jejich souladu, případně pověřit externí specializované účetní a daňové společnosti zabývající se danou problematikou (zejména v komplikovaných situacích). Z hlediska daňového mohou finanční úřady v případě nesrovnalostí v přiznané daňové povinnosti či podezření na daňové úniky provést daňovou kontrolu.

Bakalářská práce je rozdělena do tří částí. Jejím cílem je kompletně specifikovat zásoby, vyjasnit problematiku jejich účtování a oceňování s aplikací na zjednodušených příkladech.

Cílem první části bakalářské práce je obecně definovat pojem zásoby, a to jak z pohledu legislativního, tak i z pohledu účetního, začlenit je v podnikovém majetku a popsat jejich funkci v podniku. Dalším cílem je vymezit možnosti pořízení zásob a popsat účetní doklady, které slouží jako podklad pro zaúčtování zásob. Bakalářská práce také vymezuje, co by mělo být upraveno vnitřním předpisem.

Druhá část bakalářské práce je nejobsáhlejší, a to z toho důvodu, že problematika oceňování a účtování zásob je široká. Cílem je objasnit všechny způsoby oceňování zásob, a to jak během účetního období (při pořízení a vyskladnění zásob), tak i na jeho konci. Dále

vysvětluje postup při jejich zaúčtování, přechází od základních metod účtování až po specifické operace, ke kterým v praxi dochází. Pro jejich pochopení je každá situace demonstrována na ilustračním příkladě. Všechny způsoby oceňování a účtování zásob jsou v souladu s platnou českou legislativou.

Třetí část bakalářské práce má za cíl analyzovat zásoby ve společnosti XYZ, s. r. o., která se zabývá prodejem obalových materiálů a profesionálním tiskem. V první řadě představí společnost a účetní program, ve kterém společnost XYZ, s. r. o. pracuje. Dále se zaměří na její systém účetnictví, způsob účtování a oceňování zásob, vedení skladových karet a inventarizaci zásob. Cílem této části je praktická aplikace teoretických východisek z předchozích dvou částí bakalářské práce a poukázat na rozdíl mezi teorií účtování a praktickým využitím. Dalším cílem je analyzovat v příkladech, které jsou vypracované na základě reálných účetních dokladů, systém vedení účetnictví v oblasti zásob ve společnosti XYZ, s. r. o. a navrhnout řešení případných nedostatků.

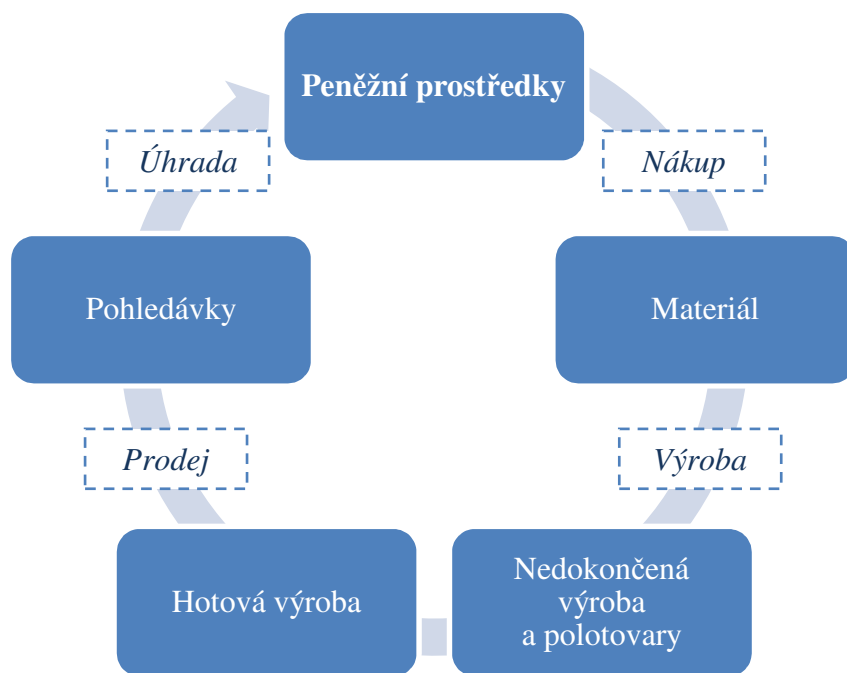
V celé bakalářské práci je využita metoda postupu, která vychází od jednoduchých kategorií k jejich složitějšímu určení. Dále je významně využita metoda teoretického vymezení základních pojmů, a to v první a druhé části bakalářské práce. Ke srovnání možností ocenění výdeje zásob vycházející ze stejných zadávacích podmínek slouží metoda komparace. Ve třetí části je použita metoda praktické aplikace, kritické analýzy a syntézy při zpracování analýzy zásob společnosti XYZ, s. r. o.

Vlastní názory, zhodnocení a stanoviska jsou v bakalářské práci vyznačeny kurzívou.

2 Charakteristika zásob a jejich legislativní úprava v České republice

Zásoby jsou v rozvaze vykazovány v rámci aktiv jako součást **oběžného majetku**. Oběžný majetek se vyznačuje svou proměnlivostí. Tato proměnlivost vytváří jeho koloběh, což ve zkratce znamená, že podnik nakoupí vstupní materiál, který dále putuje do výroby, kde se během příslušné činnosti proměňuje v jiné majetkové složky (nedokončená výroba, polotovary, hotové výrobky). V okamžiku, kdy se výrobky prodají, vznikají pohledávky a po uhrazení těchto pohledávek podnik opět získává peněžní prostředky, které by ve správně fungujícím podniku měly převyšovat vložené prostředky a vytvořit tak zisk. Koloběh oběžného majetku zachycuje schéma 2.1. [13]

Schéma 2.1 - Koloběh oběžného majetku



Zdroj: [13] - vlastní zpracování

2.1 Legislativní úprava v České republice

Finanční účetnictví v České republice je poměrně vysoce regulováno státem, konkrétně **Ministerstvem financí České republiky**. Regulace je prováděna především na úrovni zákonů, nařízení vlády, vyhlášek a dalších zákonů. [12]

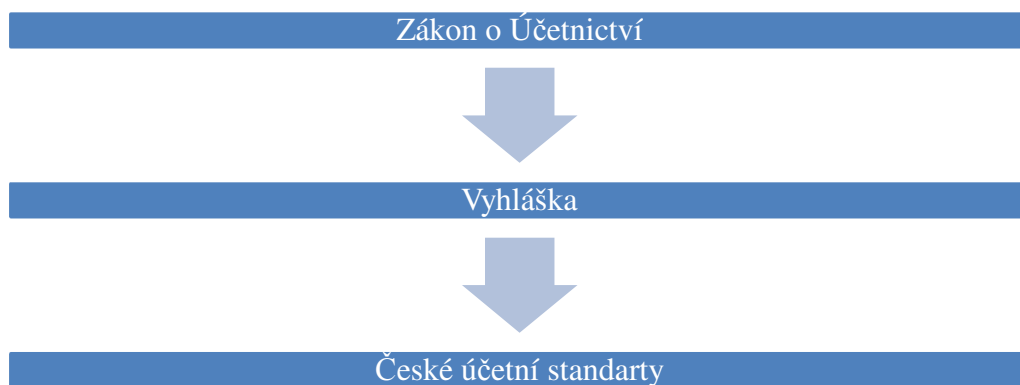
Mezi právní předpisy, které upravují finanční účetnictví, zahrnující i oblast zásob, v České republice, se řadí především:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“),
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „Vyhláška“),
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ČÚS“).

ZoÚ se zásobám věnuje především ve své čtvrté a páté části. Čtvrtá část obsahuje základní pravidla oceňování majetku a závazků, a to v účetnictví i v účetní závěrce. Definuje rozhodné momenty pro oceňování, říká jak postupovat při přepočtu cizí měny (§ 24), udává výčet položek z jednotlivých složek majetku, jež jsou oceňovány a formuluje pojmy týkající se ocenění tak, jak jim rozumí zákon. Předmětem páté části je inventarizace majetku a závazků (§ 29 a § 30). Vyhláška, provádějící některá ustanovení ZoÚ, se zásobám zabývá především v § 9, kde jsou vymezeny položky zásob v účtové skupině 1 v rozvahovém členění. Stanovuje také možnost účtování zásob způsobem A či B. Oceněním při pořízení se zabývá § 49. ČÚS navazují na ZoÚ a Vyhlášku. Standard č. 015 vytyčuje základní postupy účtování o zásobách s cílem dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a zvýšení uživatelského komfortu. Nepřímo se zásob týká také standard č. 007 definující základní postupy účtování při inventarizačních rozdílech. Standard č. 019 v rámci nákladů a účtové skupiny 50 - Spotřebované nákupy popisuje princip účtování zásob do nákladů způsoby A i B. [4, 22, 25]

Nejvyšší právní sílu má ZoÚ a Vyhláška, nejnižší jsou ČÚS, jak ukazuje schéma 2.2.

Schéma 2.2 - Hierarchie předpisů upravujících zásoby v ČR



Zdroj: vlastní zpracování

ČÚS nejsou právním předpisem, tudíž jejich používání není závazné ani vynutitelné. Dají se označit jako „doporučení“ Ministerstva financí České republiky. Přestože ČÚS nejsou závazné, účetní jednotky by se jimi měly řídit, aby předešly případnému rozporu se ZoÚ nebo s příslušnou Vyhláškou. [16]

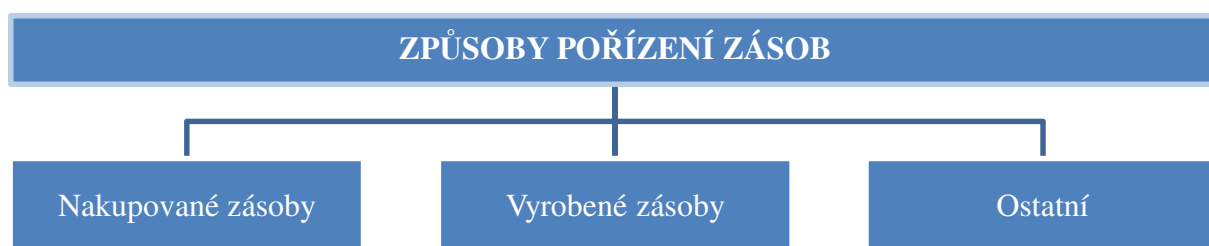
2.2 Vymezení pojmu zásoby

Zásoby představují **krátkodobý majetek** podniku. Jsou využívány buď při výrobě výrobků, nebo jsou předmětem obchodní činnosti. Vznik určité výše zásoby se váže k časovému a prostorovému nesouladu mezi nákupem dané položky a její spotřebou. Do nákladů se v souladu s účetními předpisy zahrnují **jednorázově**, a to v okamžiku jejich spotřeby, prodeje, darování a v dalších případech, kdy dochází k jejich úbytku. Vzhledem k jejich obtížné prodejnosti jsou označovány jako **nejméně likvidní** oběžný majetek. [2]

2.2.1 Způsoby pořízení zásob

Možností, jakými může účetní jednotka nabýt zásoby, je mnoho. Dělíme je do tří základních skupin, jak ukazuje schéma 2.3.

Schéma 2.3 - Způsoby pořízení zásob



Zdroj: [3] - vlastní zpracování

Nakupované zásoby jsou pořízené od externích dodavatelů a jedná se především o materiál a zboží. Mezi **vyrobené zásoby** vlastní hospodářskou činností se řadí hotové výrobky, nedokončená výroba, polotovary a mladá a ostatní zvířata, která nejsou dlouhodobým majetkem. Zásoby, které nelze zařadit mezi dvě uvedené skupiny, jako jsou například dary, nalezené přebytky při inventarizaci zásob, odpad, zbytkové produkty vrácené z výroby, jsou označovány jako **ostatní**. [5]

Rozlišování způsobu pořízení zásob má v účetnictví zásadní vliv jak na jejich zaiúčtování, tak i ocenění. Podrobnějšímu výkladu oceňování a účtování zásob se bakalářská práce věnuje ve třetí kapitole.

2.2.2 Členění zásob v účetnictví

Vzhledem k tomu, že cílem bakalářské práce je komplexní pojednání o zásobách z účetního hlediska, je potřeba rozčlenit zásoby tak, aby byly v souladu se směrnou účtovou osnovou pro podnikatele, viz příloha č. 2.

Příloha č. 4 Vyhlášky stanovuje závaznou směrnou účtovou osnovu pro účetní jednotky účtující v soustavě podvojného účetnictví. V ní je vymezena pro oblast zásob **účtová třída 1 - zásoby**, která dále obsahuje 5 skupin:

- a) účtová skupina 11 - Materiál,
- b) účtová skupina 12 - Zásoby vlastní výroby,
- c) účtová skupina 13 - Zboží,
- d) účtová skupina 15 - Poskytnuté zálohy na zásoby,
- e) účtová skupina 19 - Opravné položky k zásobám. [25]

Jak je zřejmé ze schématu 2.4, zásoby lze rozdělit do tří základních kategorií, a to na materiál, zásoby vlastní výroby a zboží.

Schéma 2.4 - Rozdělení zásob



Zdroj: [3] - vlastní zpracování

Účtová třída 1 - zásoby také obsahuje **poskytnuté zálohy na zásoby a opravné položky k zásobám**, které jsou v účetní závěrce vykazovány odděleně. [8]

Cílem účetnictví je podat věrný a poctivý obraz o účetní jednotce. Aby nedocházelo k chybnému zařazení předmětů do zásob, a tím pádem i k jeho chybnému vykazování, je potřeba znát, co je považováno za materiál, zásoby vlastní výroby a zboží. Nesprávné vykazování zásob v účetnictví totiž ovlivňuje celkovou hodnotu dané skupiny aktiv, což v konečném důsledku může mít i daňové dopady a účetní jednotce tak mohou hrozit postihy ze strany finančních úřadů.

Materiál

Materiál je zpravidla spotřebován jednorázově, přičemž při výrobním procesu mění svou podobu. Do této skupiny patří:

- **suroviny (základní materiál)** - vchází do výrobku a tvoří jeho podstatu,

- **pomocné látky** - přechází do výrobku, ale netvoří jeho podstatu,
- **provozovací látky** - jsou potřebné pro zajištění provozu podniku (mazadla, paliva),
- **náhradní díly** - včetně náhradních dílů, které jsou určeny pro výměnu komponenty,
- **obaly a obalové materiály** - za podmínky, že nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží; slouží k ochraně a dopravě nakoupeného materiálu, zboží a vlastních výrobků,
- **další movité věci** - mají-li dobu použitelnosti do 1 roku bez ohledu na výši ocenění,
- **drobný hmotný majetek** - samostatné movité věci a jejich soubory, jejichž ocenění je nižší než limit stanovený účetní jednotkou pro zařazení majetku mezi dlouhodobý hmotný majetek,
- **pokusná zvířata**. [25]

Zásoby vlastní výroby

Tyto zásoby představují výsledky vlastní činnosti. Patří mezi ně zásoby v různých stupních výroby a zvířata, členíme je:

- **nedokončená výroba** - zhotovené výrobky, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni, nejsou tedy už materiál ale ani hotovým výrobkem,
- **polotovary vlastní výroby** - odděleně evidované produkty, které dosud neprošly všemi výrobními stupni a budou buď dokončeny/zkompletovány v dalším výrobním procesu, nebo se mohou prodávat,
- **hotové výrobky** - věci vlastní výroby určené k prodeji externím odběratelům nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky,
- **zvířata** - mladá a ostatní zvířata včetně jatečných, která účetní jednotka nevykazuje v dlouhodobém hmotném majetku. [25]

Zboží

Obecně lze zboží označit jako předměty nabyté za účelem jeho dalšího prodeje.

Řadíme zde:

- **movité věci a zvířata** - nabyté za účelem prodeje, pokud s nimi účetní jednotka obchoduje,

- **výrobky vlastní výroby** - takové, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen,
- **zvířata vlastního chovu** - dospělá zvířata, která byla aktivována a jsou určena k prodeji (krom jatečných zvířat),
- **nemovitě věci** - v případě, že předmětem činnosti účetní jednotky je nákup a prodej nemovitých věcí a nakupuje je za účelem prodeje, sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení¹. [25]

Položky nezařaditelné mezi zásoby

V praxi může dojít k situaci, kdy se na první pohled zdá, že daná položka vykazuje známky zásoby nebo je přímo přiřaditelná k některé ze skupin zásob. Je ale třeba si dát na tyto položky pozor a znát především ZoÚ a Vyhlášku, případně si nechat poradit od kvalifikovaných odborníků.

Pokud účetní jednotka nakoupí stroj nebo jiné zařízení, v rámci něhož byly pořízeny náhradní díly jako první vybavení a současně nejsou známy jejich ceny, nemohou být tyto náhradní díly součástí materiálu.

V případě, že pozemky nebo stavby nejsou předmětem obchodní činnosti účetní jednotky, musí být zařazeny do dlouhodobého majetku. To samé platí například i pro předměty z drahých kovů, umělecká díla a movité kulturní památky i přes to, že nejsou odpisovány. K častým omylům také může docházet v situacích, kdy si účetní jednotka zvolí pro odpisování významných částí dlouhodobého majetku metodu komponentního odpisování. Jednotlivé komponenty při jejich výměně totiž nemohou být považovány za zásoby.

Není ale vyloučeno, že některé předměty se díky svým vlastnostem a způsobu použití uvnitř účetní jednotky mohou stát **jak dlouhodobým majetkem, tak i zásobou**. V takovéto situaci je vhodné je nejprve pořídit jako zásoby a pevné rozhodnutí o jejich způsobu zařazení s ohledem na funkci, kterou budou plnit, odložit až na moment vyskladnění. [7]

2.3 Účetní doklady

Účetní doklady slouží jako **základní prostředek průkaznosti** účetnictví. Zachycují různorodé hospodářské operace, které se účetní jednotky týkají. Na jejich základě účetní jednotka provádí jejich zaúčtování do účetních knih.

¹ **Technické zhodnocení** - výdaje na nástavbu, přístavbu či stavební úpravy, dále rekonstrukce (zásahy do majetku, které mění jeho účel nebo technické parametry) a modernizace (rozšíření použitelnosti a vybavenosti majetku), které překročí celkovou částku 40 000 Kč. [18]

Doklady by měly být vyhotoveny bezprostředně po vzniku účetního případu. Musí být také zaručena jejich čitelnost po dobu zákonné archivace (5 let). ZoÚ udává (§ 11), jaké skutečnosti musí účetní doklad obsahovat:

- označení účetního dokladu,
- obsah účetního případu a jeho účastníky,
- peněžní částku nebo informace o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem vyhotovení,
- podpis osoby odpovědné za účetní případ,
- podpis osoby odpovědné za zaúčtování účetního případu. [9]

Mezi doklady, které jsou podklady pro účetní operace v oblasti účtování zásob, patří především:

- a) **příjemka** - doklad o přijetí zásob, který je vyhotoven dle dodacího listu nebo faktury (vede se pro každý druh zvlášť),
- b) **výdejka** - doklad o výdeji zásob (vede se pro každý druh zvlášť),
- c) **převodka** - doklad pro převod ze skladu do skladu (i pro převod nedokončené výroby na výrobky),
- d) **skladová karta** - doklad sloužící k evidenci pohybu zásob v určitém časovém úseku,
- e) **faktura** - doklad o splnění dodávky,
- f) **dodací list** - průvodní doklad dodávky, kterým odběratel stvrzuje správnost dodávky a na jehož podkladě se vyhotovuje příjemka.

Doklady a) - d) jsou **interními doklady** (dále jen „ID“) účetní jednotky, zatímco doklady e) a f) jsou **externími doklady**. [10]

2.4 Zásoby ve vnitropodnikových směrnících

Povinnost tvořit vnitropodnikové směrnice v oblasti zásob **nepřímo vyplývá z platné legislativy**. ČÚS, jak již bylo řečeno, nejsou právně závazné, nicméně i v oblasti tvorby vnitropodnikových směrnic by se jejich ustavení měla účetní jednotka držet. Účetní jednotka by si měla individuálně také vytvořit vnitropodnikové směrnice (myšleno nad legislativní rámec), které jsou potřebné k usnadnění organizace a optimalizace jejich procesů. [6, 25]

Na podkladě směrné účtové osnovy (příloha č. 1 Vyhlášky) musí účetní jednotky, které nevedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu², vytvořit **účtový rozvrh** složený ze syntetických účtů, které jsou potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky. V rámci syntetických účtů může také vytvořit analytické účty, jejichž strukturu si volí každá účetní jednotka samostatně v souladu s ustanoveními ČÚS č. 001 a č. 005.

Účetní jednotka si dále svým vnitřním předpisem stanoví, **jak oceňuje zásoby** při pořízení (vč. výčtu složek, které do pořizovací ceny patří či přepočtu z cizích měn, pokud není upraveno samostatně) i vyskladnění, **způsob jejich účtování** pro jednotlivé druhy zásob. Vnitropodnikové výkony se oceňují vlastními náklady, proto by si účetní jednotka ve směrnici měla také upřesnit, jaké vlastní náklady bude přiřazovat kterým výkonům (případně uvést i kalkulační vzorec). Opomenout by také neměla rozpouštění oceňovacích odchylek (vč. uvedení výpočtu koeficientu). Může si také stanovit **normy přirozených úbytků zásob**, druhy zásob, které účtuje **přímo do spotřeby** a uvést odpovědné osoby (za správné ocenění na skladových kartách, za zaúčtování, za dodržení směrnice apod.).

Z hlediska **inventarizace** zásob má účetní jednotka povinnost ve svém vnitřním předpisu určit osoby odpovědné za provedení inventury a inventarizace (i osoby odpovědné za zaúčtování zjištěných skutečností atd.), termín a způsob jejího provedení. [6, 25]

² **Zjednodušený rozsah účetnictví** - dle ZoÚ mohou vést zjednodušené účetnictví účetní jednotky, které jsou vymezené v § 9 odst. 3 ZoÚ. Tyto účetní jednotky mohou používat účtový rozvrh, v němž mohou být pouze účtové skupiny. [24]

3 Účtování a oceňování zásob

Oceňováním se v účetnictví rozumí **přirazování peněžní hodnoty** jednotlivým účetním položkám. V oblasti zásob je nutné věnovat ocenění více pozornosti, protože v tržní ekonomice je zcela běžné, že produkty stejného druhu od různých dodavatelů mají rozdílnou cenu. Tyto cenové odlišnosti jsou způsobeny jak výrobním procesem a strukturou, tak i vlivem inflace³. S již oceněnými zásobami se dále pracuje v účetnictví, které má za úkol zachytit veškeré hospodářské operace o nich. [12]

3.1 Oceňování zásob

V České republice je oceňování zásob prováděno na základě ustanovení § 24 a § 25. ZoÚ. Ta mimo jiné stanovují povinnost oceňovat majetek dle ZoÚ, okamžik jeho ocenění, podmínky a také způsob přepočtu cizí měny na měnu českou. Které náklady jsou považovány za náklady související s pořízením a které nikoli, upravuje § 49 Vyhlášky. Neobsahuje však jejich úplný výčet. V tomto paragrafu jsou také upraveny možnosti ocenění nevyfakturovaných dodávek a definice vlastních nákladů. [7, 12]

3.1.1 Oceňování přírůstků zásob

Ocenění přírůstků zásob se liší podle toho, o jaký typ zásob se jedná. Existují **3 způsoby ocenění** znázorňující schéma 3.1. Obecně se dá říci, že pořizovací cena se používá pro nakoupené zásoby, vlastní náklady pro zásoby vytvořené vlastní činností, reprodukční cena v ostatních případech, kdy nelze majetek ocenit předchozími způsoby, především při přijetí daru nebo nalezení inventarizačních přebytků. [8]

Schéma 3.1 Oceňování zásob při pořízení



Zdroj: [3] - vlastní zpracování

³ **Inflace** - opakovaný růst většiny cen v dané ekonomice. Jedná se o oslabení kupní síly měny dané země vůči zboží a službám, které spotřebitel kupuje. V praxi to znamená, že na nákup téhož spotřebitelského koše zboží a služeb spotřebitel potřebuje více jednotek dané měny. [15]

Pořizovací cena

Pořizovací cena je nejpoužívanějším způsobem oceňování zásob, neboť se používá pro ocenění zásob **nabytých nákupem**. Pořizovací cenou se rozumí cena pořízení placená za zásoby, přičemž obsahuje **jednotkovou cenu** (tzv. fakturační cena) a **vedlejší náklady** související s pořízením. Tyto vedlejší náklady zahrnují zejména:

- externí nebo interní přepravné,
- clo,
- spotřební daň,
- daň z přidané hodnoty u neplátců DPH (u plátců pouze pokud nelze daň na vstupu nárokovat na odpočtu),
- provize,
- pojistné na přepravě,
- náklady na zpracování materiálu (interní a externí zpracování).

Jak již bylo zmíněno, § 49 Vyhlášky neobsahuje úplný výčet těchto položek, nicméně účetní jednotka musí dbát na zásadu opatrnosti při oceňování a **nenadhodnocovat cenu zásob**. Jako součást pořizovací ceny tedy nelze považovat například úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vtaů. Naopak snížit pořizovací cenu je možné na základě slevy poskytnuté dodavatelem. [8]

Správné zaúčtování pořizovací ceny lze realizovat třemi způsoby:

- a) **využití kalkulačních účtů** - nejprve se použijí účty pořízení (111 - Pořízení materiálu, 131 - Pořízení zboží), na které se zaúčtuje fakturační cena a vedlejší náklady, následně se celková hodnota přeúčtuje na příslušný účet pořízeného druhu zásoby (112 - Materiál na skladě, 132 - Zboží na skladě a v prodejnách),
- b) **rozdělení cenotvorných složek pořizovací ceny zásob na analytické účty** - pořizovací cena jednotlivých druhů zásob se rozdělí na analytických účtech na fakturační cenu (př. 112.1, 132.1) a náklady související s pořízením (př. 112.2, 132.2). Nutností tohoto způsobu je rozdělit zásoby podle druhů a skupin tak, aby v rámci konkrétní skupiny figurovaly zásoby materiálu/zboží se srovnatelnými vedlejšími náklady,
- c) **pevná cena** - používá se v případech, kdy pořizovací cena nevykazuje příliš velké výkyvy při jednotlivých nákupech. Pořizovací cena je stanovena

na úrovni předem stanovené pevné ceny, vedlejších nákladů pořízení a odchylky od pevné ceny při reálném nákupu. Při zaúčtování vznikají 3 analytické účty - pro pevnou cenu, pro rozdíl mezi skutečnou cenou a pevnou cenou, pro vedlejší náklady pořízení. Pro zjednodušení je také možné použít účty pořízení 111 - Pořízení materiálu nebo 131 - Pořízení zboží, na kterých se prvotně eviduje skutečná cena (fakturační cena a vedlejší náklady pořízení). Přijaté zásoby na sklad jsou zaúčtovány v pevné ceně na jeden analytický účet (př. 112.1, 132.1) a rozdíl vzniklý na účtu pořízení se převede na druhý analytický účet určený pro sledování odchylek. (př. 112.2, 132.2). [3]

Vlastní náklady

Vlastními náklady jsou oceňovány zásoby **vytvořené vlastní činností**, mezi něž patří nedokončená výroba, polotovary a výrobky vlastní výroby. Ocenění se provádí buď na úrovni skutečné výše nákladů, nebo podle způsobu kalkulace výroby stanoveného účetní jednotkou. Kalkulace musí vycházet z konkrétních organizačních, technologických a finančních možností společnosti. Zahrnují **náklady přímé** (přímý materiál, přímé mzdy včetně sociálního a zdravotního pojištění, ostatní přímé náklady) a **nepřímé**, které se rozvrhují na jednotku výkonu (výrobní, správní, odbytová režie). V závislosti na typu výroby se nedokončená výroba, polotovary a výrobky vlastní výroby mohou ocenit dle § 49 odst. 5 Vyhlášky odchýlně. Tento typ ocenění čerpá informace z **manažerského účetnictví**.⁴ [8, 12]

Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cenou rozumíme cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. „Měla by odpovídat ceně obvyklé v čase a místě pořízení“, jak tvrdí Šebestíková (2013, s. 48). Používá se v následujících případech:

- zásoby získané **bezúplatně**,
- zvířata vlastního odchovu (pokud nejsou oceněna vlastními náklady),
- zásoby vlastní výroby, pokud vlastní náklady jsou vyšší než reprodukční pořizovací cena,
- zásoby nově nalezené při inventarizaci zásob, tzv. přebytky,
- odpad a zbytkové produkty vrácené z výroby. [8]

⁴ **Manažerské účetnictví** - zahrnuje rozpočetnictví, kalkulace a vnitropodnikové účetnictví. Sleduje hospodaření uvnitř podniku podle jednotlivých útvarů a podává informace řídícím pracovníkům. [10]

3.1.2 Oceňování zásob nakoupených v cizích měnách

Pravidla pro přepočet ceny v cizích měnách nejsou přímo definována, ale vyplývají z obecných ustanovení Zákona o účetnictví. Majetek je nutno přepočítat kurzem vyhlášeným Českou národní bankou (dále jen „ČNB“). Jde ale o ocenění na syntetickém účtu, nikoliv ve skladové evidenci. Skladová cena bude v závislosti na zavedeném způsobu oceňování nejčastěji přepočtena na přijaté faktuře nebo bude stanovena jiným způsobem se současným vznikem oceňovacích odchylek (jejich rozpouštění musí účetní jednotka upravit tak, aby nedocházelo k významným rozdílům v ocenění majetku k rozvahovému dni).

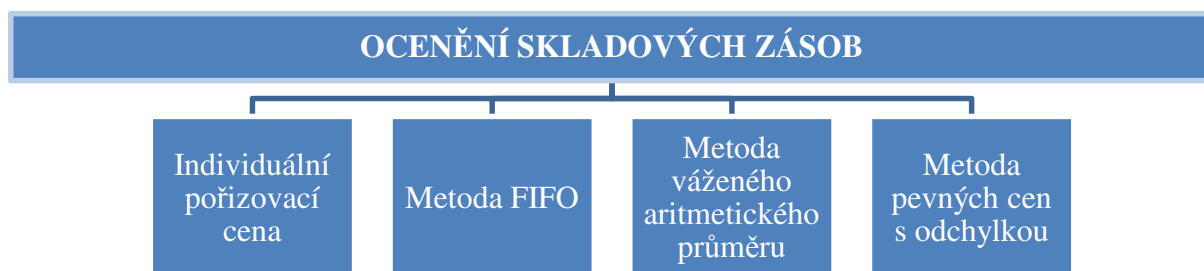
ČNB vyhláší **kurzy v pracovních dnech** s platností po celý den, ve kterém je kurz vyhlášen. Pro přepočet cizí měny udané v přijaté faktuře lze využít kurzu ČNB vyhlášeného v den splnění dodávky nebo v den přijetí faktury. Účetní jednotka také může využít **pevný kurz**, který je identický s kurzem vyhlášeným ČNB pro den, který je prvním dnem v období, po které bude kurz používán. V případě, že by první den vyhlášeného období byl nepracovní den, byl by použit kurz vyhlášený ČNB v poslední pracovní den tomuto dni předcházející. Pevný kurz nesmí být používán déle než jedno účetní období.

Na druhou stranu zákon č. 232/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“) požaduje pro daňové účely přecenit zahraniční měnu ke dni vzniku povinnosti přiznat tuto daň a tento okamžik mnohdy není shodný s okamžikem přepočtu v účetnictví. Dle tohoto zákona se řídí i stanovení kurzu. [7]

3.1.3 Oceňování úbytků zásob

Vyskladnění zásob (za účelem prodeje, spotřeby, darování atd.) je rovněž nutno ocenit. Opět se potýkáme s problémem, že zásoby jsou nakupovány v rozdílných časových okamžicích a mnohdy i od rozdílných dodavatelů, což způsobuje diferencovanost cen. Zároveň se požaduje dodržení principu historické ceny. To lze zajistit několika způsoby, jež jsou znázorněny ve schématu 3.2. [3]

Schéma 3.2 - Oceňování skladových zásob



Zdroj: [3] - vlastní zpracování

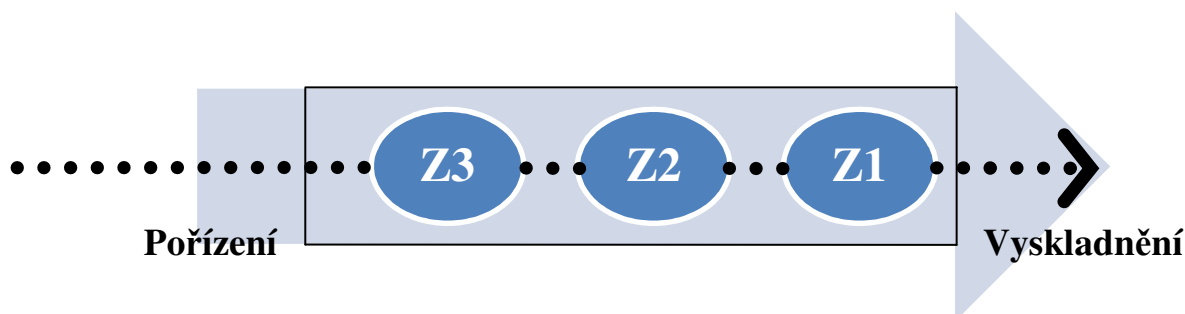
Individuální pořizovací cena

Tato metoda je nazývána též jako **skutečné ocenění**. Vyžaduje nejen zjišťovat pořizovací ceny (včetně nákladů s jejich pořízením souvisejících) každé individuální dodávky, ale současně je také nutné oceňovat individuálně každý úbytek zásob. Doprovází ji vysoké požadavky na vedení detailní evidence. Lze ji využívat u velkých, drahých či unikátních druhů zásob nebo u zakázkové výroby, kde je takový způsob ocenění pro účetní jednotku ještě únosný. Na druhou stranu přináší pozitivum ve formě přesného vyčíslení nákladů na konkrétní výrobek. [3]

Metoda FIFO

FIFO je zkratka anglického výrazu „First In - First Out“, znamenající ve volném překladu **první do skladu, první ze skladu**. Princip této metody, znázorněný ve schématu 3.3, spočívá v tom, že výdeje se oceňují postupně v časové posloupnosti od nejstarší zásoby k zásobě novější podle toho, jak se materiál postupně ze skladu odebírá. [3, 11]

Schéma 3.3 - Princip metody FIFO



Zdroj: [11] - vlastní zpracování

Důvodem pro zvolení této metody je snaha přiblížit **rozvahové ocenění** zásob co nejvíce současným cenám na trhu. Metoda FIFO však nerespektuje spojitost mezi fyzickým tokem zásoby a jejím skutečným individuálním oceněním. Jak tvrdí Procházková (2014, s. 145): „Při růstu cen dodávek vede metoda FIFO k tomu, že ocenění stavu zásob na skladě (tedy i v rozvaze) se přibližuje aktuální (tedy vyšší) tržní ceně, zatímco náklady jsou ve výkazu zisku a ztráty vykázány v částce nižší. To vede zpravidla k vykázání vyššího výsledku hospodaření, vyššího základu daně z příjmů a vyšší daňové povinnosti.“

Příklad: V tabulce 3.1 jsou uvedeny údaje o pohybu materiálu během měsíce ledna roku 2015:

Tab. 3.1 - Údaje o pohybu materiálu během měsíce pro metodu FIFO

Datum	Pohyb	Kg	Cena 1 kg
1.1.2015	PS	70	20
7.1.2015	Příjem	50	19
14.1.2015	Příjem	100	17
15.1.2015	Výdej	130	X
21.1.2015	Příjem	50	21
28.1.2015	Příjem	100	18
30.1.2015	Výdej	140	X

Zdroj: vlastní zpracování

Ocenění spotřeby dne:

$$15. 1. 2015 \rightarrow (70 \text{ kg} \times 20 \text{ Kč}) + (50 \text{ kg} \times 19 \text{ Kč}) + (10 \text{ kg} \times 17 \text{ Kč}) = 2\,520 \text{ Kč}$$

$$\text{Průměrná cena za 1 kg} = \frac{2\,520 \text{ Kč}}{130 \text{ kg}} = 19,39 \text{ Kč/kg}$$

$$30. 1. 2015 \rightarrow (90 \text{ kg} \times 17 \text{ Kč}) + (50 \text{ kg} \times 21 \text{ Kč}) = 2\,580 \text{ Kč}$$

$$\text{Průměrná cena za 1 kg} = \frac{2\,580 \text{ Kč}}{140 \text{ kg}} = 18,43 \text{ Kč/kg}$$

Konečný stav materiálu 31. 1. 2015 $\rightarrow (100 \text{ kg} \times 18 \text{ Kč}) = \mathbf{1\,800 \text{ Kč}}$

Celková výše nákladů = 2 520 Kč + 2 580 Kč = 5 100 Kč

Průměrná cena je uvedena z důvodu znázornění rozdílu v ceně za 1 kg při výdeji během jednoho kalendářního měsíce. Tento rozdíl je způsobený rozdílnými pořizovacími cenami nakoupených zásob, které se mění (ať už v čase nebo vlivem změny dodavatele). Metoda FIFO jinak nepracuje s průměrnými cenami.

Opačnou verzí metody FIFO je metoda zvaná LIFO, z anglického „Last In - First Out, překládaná jako **poslední do skladu, první ze skladu**. Pro ocenění úbytku je jako první použita poslední známá cena. Na rozdíl od metody FIFO dochází k **ocenění nákladů** cenami přibližujícími se cenám na trhu. Tím metoda LIFO neoprávněně zvyšuje náklady a snižuje základ daně. Ačkoliv je tato technika povolena v zemích řídících se US GAAP⁵, v České republice, ale i dle IFRS, povolena není. [3]

Metoda váženého aritmetického průměru

Zásoby stejného druhu lze vést na skladě v ocenění cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem z individuálních pořizovacích cen. Vážený aritmetický průměr (dále

⁵ **US GAAP** - soubor zásad, podle nichž se sestavují výkazy sloužící především ve Spojených státech amerických pro potřeby investorů. [20]

jen „VAP“) je nutné spočítat **alespoň jednou za měsíc**, přičemž lze zvolit jednu ze dvou variant ocenění vydaných zásob. První varianta spočívá v tom, že po každém novém nákupu určitého druhu zásob se zjišťuje i nový průměr. Jedná se průměr **proměnlivý**. Druhou variantou je zjišťování průměru za určité, účetní jednotkou stanovené, období, které nesmí být delší než jeden měsíc. V aktuálním období (např. týden, měsíc) se použije vážený aritmetický průměr vypočtený z předchozího období. Tento průměr je označován jako **periodický**. [10]

$$VAP \text{ proměnlivý} = \frac{\text{materiál na skladě v Kč} + \text{poslední přírůstek v Kč}}{\text{materiál na skladě v množství} + \text{poslední přírůstek v množství}} \quad (3.1)$$

$$VAP \text{ periodický} = \frac{\text{materiál na skladě v Kč na počátku období} + \text{přírůstky v Kč}}{\text{množství mat. na skladě na počátku období} + \text{přírůstky v množství}} \quad (3.2)$$

Příklad: V tabulce 3.2 je uvedena skladová karta za měsíc leden roku 2015:

Tab. 3.2 - Údaje o pohybu materiálu během měsíce pro metodu VAP

SKLADOVÁ KARTA									
Datum	Množství			Cena 1 kg	Kč				
	Příjem	Výdej	Stav		Příjem	Výdej1	Výdej2	Stav1	Stav2
1.1.2015			70	20				1 400	1 400
7.1.2015	50		120	19	950			2 350	2 350
14.1.2015	100		220	17	1 700			4 050	4 050
15.1.2015		130	90	X		2 393	2 386	1 657	1 664
21.1.2015	50		140	21	1 050			2 707	2 714
28.1.2015	100		240	18	1 800			4 507	4 514
30.1.2015		140	100	X		2 629	2 569	1 878	1 945

Zdroj: vlastní zpracování

Vysvětlivka: sloupce Stav1 a Stav2 jsou průběžnými stavy zásob materiálu v Kč na skladu po příjmu/výdeji. Stav1 platí pro VAP proměnlivý, Stav2 pro VAP periodický.

a) VAP proměnlivý - sloupec Výdej1

$$\text{- k 7. 1. 2015} = \frac{1\,400 \text{ Kč} + 950 \text{ Kč}}{70 \text{ kg} + 50 \text{ kg}} = \mathbf{19,58 \text{ Kč/kg}}$$

$$\text{- k 14. 1. 2015} = \frac{2\,350 \text{ Kč} + 1\,700 \text{ Kč}}{120 \text{ kg} + 100 \text{ kg}} = \mathbf{18,41 \text{ Kč/kg}}$$

$$\rightarrow \text{Výdej 15. 1. 2015} = (130 \text{ kg} \times 18,41 \text{ Kč}) = \mathbf{2\,393 \text{ Kč}}$$

$$\text{- k 21. 1. 2015} = \frac{1\,657 \text{ Kč} + 1\,050 \text{ Kč}}{90 \text{ kg} + 50 \text{ kg}} = \mathbf{19,34 \text{ Kč/kg}}$$

$$\text{- k 28. 1. 2015} = \frac{2\,707 \text{ Kč} + 1\,800 \text{ Kč}}{140 \text{ kg} + 100 \text{ kg}} = \mathbf{18,78 \text{ Kč/kg}}$$

$$\rightarrow \text{Výdej 30. 1. 2015} = (140 \text{ kg} \times 18,78 \text{ Kč}) = \mathbf{2\,629 \text{ Kč}}$$

Konečný stav materiálu: 31. 1. 2015 = **1 878 Kč**

Celková výše nákladů = 2 393 Kč + 2 629 Kč = 5 022 Kč

b) VAP periodický - sloupec Výdej2

- Průměrná cena z předchozího měsíce činí **18,35 Kč/kg**.

→ Výdej 15. 1. 2015 = (130 kg × 18,35 Kč) = **2 386 Kč**

→ Výdej 30. 1. 2015 = (140 kg × 18,35 Kč) = **2 569 Kč**

Konečný stav materiálu: 31. 1. 2015 = **1 945 Kč**

Celková výše nákladů = 2 386 Kč + 2 569 Kč = 4 955 Kč

- VAP pro měsíc únor 2015 = $\frac{1\,400\text{ Kč}+950\text{ Kč}+1\,700\text{ Kč}+1\,050\text{ Kč}+1\,800\text{ Kč}}{70\text{ kg}+50\text{ kg}+100\text{ kg}+50\text{ kg}+100\text{ kg}} = \mathbf{18,65\text{ Kč/kg}}$

Metoda pevných cen s odchylkou

Metoda navazuje na ocenění zásob při pořízení pevnou cenou, jak je uvedeno v kapitole 3.1.1. Vstupují zde tři analytické účty - analytika A pro pevnou cenu, analytika B pro rozdíl mezi skutečnou cenou a pevnou cenou a analytika C pro vedlejší pořizovací náklady (případně lze analytické účty „A“ a „C“ sloučit do jednoho analytického účtu).

Účetní jednotka si předem stanoví **pevnou cenu** (jak má být stanovena není zákonem upraveno), která by se měla řídit obecnými pravidly oceňování - měla by co nejvěrněji zobrazovat skutečnost. Obvykle se vychází z průměrných pořizovacích cen předpokládaných nebo známých v momentu stanovení skladových cen. Během účetního období lze ceny měnit, aniž by docházelo k porušení ustanovení ZoÚ. Je ale vhodné, aby v účetní jednotce byl, například vnitřním předpisem, upraven způsob změny výše cen pevné ceny.

Při výdeji do spotřeby se zásoby vyskladňují v pevných cenách a cenový rozdíl se vypočítá koeficientem (tzv. rozpouštění odchylek). [3, 12]

$$K = \frac{\text{počáteční stav odchylek v Kč} + \text{přírůstek odchylek v Kč}}{\text{počáteční stav zásob v Kč} + \text{přírůstek zásob v Kč}} \quad (3.3)$$

Příklad: Účetní jednotka (dále jen „ÚJ“) má stanovenou pevnou cenu ve výši **19 Kč/kg**. V tabulce 3.3 je uvedena karta materiálu za měsíc leden roku 2015:

Tab. 3.3 - Údaje o pohybu materiálu během měsíce pro metodu pevné ceny

Datum	Text	Kg	Skutečná cena pořízení v Kč/kg	Cena pořízení v Kč		Odchylky v Kč
				Skutečná	Pevná	
1.1.2015	PS	70	20	1 400	1 330	70
7.1.2015	nákup	50	19	950	950	0
14.1.2015	nákup	100	17	1 700	1 900	-200
15.1.2015	výdej	130	X	X	2 470	-77
21.1.2015	nákup	50	21	1 050	950	100
28.1.2015	nákup	100	18	1 800	1 900	-100
30.1.2015	výdej	140	X	X	2 660	-121

Zdroj: vlastní zpracování

Koeficient pro rozpouštění odchylek

$$\text{k 15. 1. 2015} \rightarrow K1 = \frac{70 \text{ Kč} + 0 \text{ Kč} - 200 \text{ Kč}}{1\,330 \text{ Kč} + 950 \text{ Kč} + 1\,900 \text{ Kč}} \times 100 = -3,11 \%$$

$$\text{Odchylka při výdeji} = \frac{2\,470 \text{ Kč} \times (-3,11)}{100} = -77 \text{ Kč}$$

$$\text{k 30. 1. 2015} \rightarrow K2 = \frac{70 \text{ Kč} + 0 \text{ Kč} - 200 \text{ Kč} - 77 \text{ Kč} + 100 \text{ Kč} - 100 \text{ Kč}}{1\,330 \text{ Kč} + 950 \text{ Kč} + 1\,900 \text{ Kč} - 2\,470 \text{ Kč} + 950 \text{ Kč} + 1\,900 \text{ Kč}} \times 100 = -4,54 \%$$

$$\text{Odchylka při výdeji} = \frac{2\,660 \text{ Kč} \times (-4,54)}{100} = -121 \text{ Kč}$$

Součet odchylek za měsíc leden = $70 + 0 - 200 - 77 + 100 - 100 - 120 = -328 \text{ Kč}$

Konečný stav materiálu: 31. 1. 2015 = $1\,900 \text{ Kč} - 328 \text{ Kč} = 1\,572 \text{ Kč}$

Celková výše nákladů = $2\,470 \text{ Kč} - 77 \text{ Kč} + 2\,660 \text{ Kč} - 121 \text{ Kč} = 4\,932 \text{ Kč}$

Během účetního období zpravidla není odchylka od pevné ceny nijak závratná, avšak pokud by se v jeho průběhu začala výrazně zvyšovat, měla by účetní jednotka zareagovat na tuto situaci a neprodleně změnit hodnotu pevné ceny. [3, 12]

Porovnání vlivu metody ocenění úbytku zásob na výši nákladů

V rámci jednoho druhu zásob nesmí být použito více způsobů ocenění, ale v případě, že účetní jednotka má více druhů zásob, pro každý tento druh vzhledem k jeho charakteru může použít jiný způsob. Systém ocenění úbytku zásob musí být uveden ve vnitropodnikové směrnici a nesmí se během účetního období měnit. [7]

Ve všech výše vypočtených příkladech ocenění úbytku zásob byly použity stejné vstupní hodnoty. Z vypočtených celkových nákladů pro každou metodu si lze všimnout závislosti výše nákladů zúčtovaných do spotřeby na metodě ocenění úbytků:

- **metoda FIFO:** 5 100 Kč,
- **metoda VAP proměnlivý:** 5 022 Kč,
- **metoda VAP periodický:** 4 955 Kč,
- **metoda pevné ceny:** 4 932 Kč.

V takovýchto podmínkách se výše nákladů neliší markantně, nicméně ve výrobním podniku, kde obíhá materiál v hodnotě několika stovek tisíc měsíčně, už rozdíl může být pro účetní jednotku výrazně citelný. Použitím různých metod ocenění tedy vznikají různé výše výsledku hospodaření, proto by se volba ocenění úbytku měla pečlivě zvážit a propočítat.

3.1.4 Oceňování zásob k datu účetní uzávěrky

Vedle způsobů oceňování zásob v průběhu účetního období je nutné se jim věnovat i k datu účetní závěrky (rozvahovému dni). Podle zákona o účetnictví musí každá účetní jednotka provést **minimálně jednou ročně** inventarizaci. Během inventury se musí vypracovat inventurní soupisy. [7]

Inventarizací se rozumí proces vedoucí ke zjištění **skutečného stavu zásob**, a to především fyzickou inventurou. Na základě toho se dále zjišťuje, jestli skutečný stav odpovídá tomu účetnímu a zda ocenění zásob v účetnictví není vyšší, než jejich tržní cena. [7]

Přebytky, manka a škody

Při porovnání skutečného stavu se stavem účetním mohou nastat dvě situace:

- skutečný stav = účetní stav,
- skutečný stav \neq účetní stav.

V případě, že se skutečný stav nerovná tomu účetnímu, vzniká **inventarizační rozdíl**. Účetní jednotka musí identifikovat, o jaký druh inventarizačního rozdílu se jedná, vyčíslit ho a náležitě zaúčtovat. Rozlišujeme 3 základní inventarizační rozdíly:

- a) **přebytek** - fyzický stav > účetní stav,
- b) **manko do normy** - fyzický stav < účetní stav, jedná se o technické a technologické úbytky vyplývající z přirozených vlastností zásob (v souladu s vnitropodnikovými směrnici),
- c) **manko** - fyzický stav < účetní stav, provozní charakter. [12]

Z daňového hlediska je přebytek výnos, který je součástí základu daně. Manko je nákladem, pokud se jedná o manko do normy, je daňově uznatelným nákladem, pokud nad normu, tak obecně daňově neuznatelným. Jestliže je k manku předepsána náhrada odpovědné osobě, stává se daňově uznatelným nákladem do výše této náhrady ve výnosech. [3]

Přechodné a trvalé snížení hodnoty zásob

Hlavní roli při snižování hodnoty zásob zastává zásada opatrnosti. Účetní jednotky při oceňování k rozvahovému dni zahrnují jen dosažené zisky a berou v úvahu všechna rizika a možné ztráty, které se týkají jejich majetku a závazků. Jestliže se v rámci inventarizace zjistí, že hodnota zásob je ve skutečnosti nižší než hodnota zaúčtovaná, musí provést snížení jejich hodnoty. Je potřeba ale věnovat pozor tomu, o jaké snížení hodnoty se jedná:

- **přechodné snížení hodnoty** - vytváří se opravná položka,
- **trvalé snížení hodnoty** - nelze vytvořit opravnou položku. [12]

Vytvořením opravné položky účetní jednotka dává najevo přechodné snížení hodnoty skladové zásoby, přičemž v daném okamžiku, dle uvážení účetní jednotky, existuje buď reálná šance, že hodnota zásob se vrátí na svou původní cenu, nebo možnost jejich dalšího využití (k jinému účelu než byly určeny původně). S tvorbou opravných položek se nejčastěji setkáváme u přebytečných, nadnormativních zásob, u sezónních zásob či zásob nějakým způsobem znehodnocených (např. blížící se datum expirace). Po pominutí důvodu

přechodného snížení se musí opravné položky zrušit - rozpustit. Trvalé snížení hodnoty zásob se používá v situacích, kdy zásoba zcela ztratila svou hodnotu. [12]

Trvalé snížení hodnoty považuje daň z příjmů jako daňově neuznatelný náklad. Za podmínek, že účetní jednotka prokazatelně provede likvidaci těchto zásob (mimo zvířat), lze daňově uznat jejich zůstatkovou cenu. K prokázání likvidace musí vypracovat protokol, kde uvede důvody likvidace, čas a místo provedení likvidace, specifikaci předmětů likvidace, způsob naložení se zlikvidovanými předměty a pracovníky zodpovědné za provedení likvidace. Přechodné snížení hodnoty zásob, tedy opravné položky, jsou při tvorbě rovněž daňově neuznatelným nákladem a při jejich rozpouštění nevstupují do základu daně. [7]

3.2 Účtování zásob

Dle ČÚS má účetní jednotka na výběr ze dvou možností účtování zásob - způsob A nebo B. Zásoby sebou ale přinášejí i další účetní operace prováděné nejen na konci účetního období (materiál na cestě, nevyfakturované dodávky, inventarizační rozdíly nebo opravné položky), ale také v jeho průběhu (reklamce, škody na zásobách, zásoby v maloobchodě). [12]

3.2.1 Účtování materiálu a zboží podle způsobu A

Principem způsobu A je **průběžné účtování pohybu zásob** prostřednictvím majetkových účtů. Pořízení se účtuje na účtech 111 - Pořízení materiálu nebo 131 - Pořízení zboží. Na základě **příjemky** se materiál přeúčtuje na účet 112 - Materiál na skladě, a zboží na účet 132 - Zboží na skladě a v prodejnách. Úbytek zásob (z důvodu spotřeby, prodeje atd.) je účtován podle **výdejky** do nákladů (účtová skupina 50 - Spotřebované nákupy a skupina 54 - Ostatní provozní náklady) podvojně se zápisem tohoto úbytku ve prospěch konkrétního účtu zásob.

Evidence způsobem A udržuje informace o zásobách stále na **aktuální bázi**, čímž zajišťuje účetní jednotce maximum informací pro operativní řízení, ulehčuje přípravu účetních výkazů a rozhodování manažerů. Z účetnictví je možnost kdykoli v průběhu účetního období zjistit aktuální stav zásob na skladě v naturálních i v peněžních jednotkách. [3, 12]

3.2.2 Účtování materiálu a zboží podle způsobu B

Způsob B je označován jako **periodický systém účtování zásob**. V průběhu účetního období se nakupované zásoby účtují přímo do nákladů na účtech 501 - Spotřeba materiálu nebo 504 - Prodané zboží na základě **externích dokladů** (přijatá faktura nebo dodací list). Přitom nezáleží na tom, že nedošlo k jejich reálnému úbytku. Až na konci účetního období se zjistí pomocí skladové evidence a inventury stav zásob a náklady spojené

s prodejem zásob. Účetní jednotka k datu účetní závěrky převede počáteční stav zásob (zůstatek z předchozího účetního období) do nákladů a konečný stav zásob se zaúčtuje zpět na účet zásob (v nákladech tím pádem zůstane výše nákladů skutečně spotřebovaná).

Způsob B je vhodný pro takové podniky, které mají dobře organizované hospodářství a **vedou vnitropodnikové účetnictví**. Při obou způsobech účtování zásob musí účetní jednotka vést důslednou **skladovou evidenci**. V rámci analytických účtů však může být uplatněn pouze jeden z uvedených způsobů. [3, 12]

Porovnání obou způsobů účtování zásob na komplexním příkladu

Společnost se zabývá výrobou ložního povlečení, jeho prodejem a prodejem základních látek prostřednictvím internetového e-shopu. Na počátku roku 2014 měla počáteční stav na účtech zásob (v Kč) následující:

- účet 112 - Materiál na skladě: 1 000 Kč (látka A pro výrobu),
- účet 132 - Zboží na skladě a v prodejnách: 1 500 Kč (látka B k prodeji).

Tab. 3.4 znázorňuje účtování zásob způsoby A a B.

Tab. 3.4 - Porovnání účtování způsoby A a B

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	Způsob A		Způsob B	
			MD	D	MD	D
0	Počáteční stav materiálu					
	a) látka A	1 000	112	701	112	701
	b) látka B	1 500	132	701	132	701
1	FP č. 12014 za látku A 20 m					
		3 000	111		501	
		630	343		343	
		3 630		321		321
2	ID - příjem látky A na sklad	3 000	112	111	neúčtuje se	
3	FP č. 22014 za látku B 35 m (látka sloužící pro další prodej)					
	a) cena bez DPH	7 000	131		504	
	b) 21 % DPH	1 470	343		343	
	c) cena celkem	8 470		321		321
4	ID - příjem látky B na sklad	7 000	132	131	neúčtuje se	
5	VPD - úhrada faktury č. 12014	3 630	321	211	321	211
6	BV - úhrada faktury č. 22014	8 470	321	221	321	221
7	ID - výdej látky A do výroby	2 800	501	112	neúčtuje se	
8	FV č. 20141 za prodej látky B					
	a) cena bez DPH	2 500		604		604
	b) 21 % DPH	525		343		343
	c) cena celkem	3 025	311		311	
9	BV - přijatá úhrada faktury č. 20141	3 025	221	311	221	311
10	ID - vyskladnění prodané látky B	1 800	504	132	neúčtuje se	

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	Způsob A		Způsob B	
			MD	D	MD	D
11	PPD - prodej nepotřebné látky A a) cena bez DPH b) 21 % DPH c) cena celkem	230 49 279		642 343		642 343
12	ID - vyskladnění nepotřebné látky A	180	542	112	542	501
13	ID - Převod PS (látky A) a) látka A b) látka B	1 000 1 500	neúčtuje se neúčtuje se		501 504	112 132
14	ID - Skutečný stav dle inventarizace a) látka A b) látka B	1 020 6 700	neúčtuje se neúčtuje se		112 132	501 504

Zdroj: vlastní zpracování

3.2.3 Specifické účtování o zboží

Výrobní podniky mají často také své vlastní maloobchodní prodejny, čímž se vyráběné výrobky mění na jinou majetkovou složku, a to na zboží. [10]

Předání zboží do vlastních maloobchodních prodejen

Předáním zboží do vlastních prodejen doprovází na jedné straně úbytek výrobků ve skladu na účtu 123 - Výrobky a na straně druhé přírůstek zboží v prodejně na účtu 132 - Zboží na skladě a v prodejnách. Tento převod se účtuje na úrovni vlastních nákladů vynaložených na výrobu daného výrobku (tj. hodnota, která byla vykazována na účtu výrobků v momentě jejich přeskladnění). Účtování předání zboží do vlastních maloobchodních prodejen je znázorněno v tab. 3.5. [10]

Tab. 3.5 - Předání zboží do vlastních maloobchodních prodejen

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1	ID - úbytek výrobků v ceně vlastních nákladů	10 000	613	123
2	ID - převodka na vyrobené a předané zboží	10 000	131	624
3	ID - převzetí zboží na prodejnu	10 000	132	131

Zdroj: vlastní zpracování

Oceňování a účtování zboží v maloobchodních prodejnách

Aby účetní jednotka nemusela vést samostatnou skladovou evidenci podle jednotlivých položek skladového zboží a zároveň tak nemusela vynaložit nemalé peněžní částky na pořízení softwaru, může využít metodu **kontrolu korunou**. Jedná se o kontrolu správnosti výše odvedených tržeb z maloobchodních prodejen. Slouží i pro finanční úřad jako důkaz toho, že účetní jednotka nekrátí tržby (a nesnižuje si tak základ daně). Marže, která je součástí prodaného zboží, je pro podnik zdrojem výnosů. [3, 10]

Při oceňování zásob zboží účetní jednotka postupuje tak, že rozdělí syntetický účet 132 - Zboží na skladě v prodejnách na dva analytické účty:

- **132.1 - Prodejní cena zboží** (pořizovací cena + obchodní marže⁶),
- **132.2 - Oceňovací rozdíl** (marže ke zboží a DPH u plátců).

Úbytek oceňovacích rozdílů (dále jen „OR“) se vypočte následovně:

$$\text{Úbytek OR} = \text{úbytek prodaného zboží v prodejní ceně} \times \text{průměrné procento OR} \quad (3.4)$$

Kde je průměrné procento OR (marže):

$$\text{Průměrné \% OR} = \frac{\text{PS} + \text{přírůstek OR (účet 132.2)}}{\text{PS} + \text{přírůstek zboží v prodejní ceně (účet 132.1)}} \quad (3.5)$$

Při kontrole se pak musí suma dílčích úbytků oceňovacích rozdílů rovnat rozdílu mezi celkovou pořizovací cenou a prodejní cenou. Účtování zboží v maloobchodních prodejnách je znázorněno v tab. 3.6. [3, 10]

Tab. 3.6 - Účtování zboží v maloobchodních prodejnách

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1	FP za nákup zboží a) cena bez DPH b) 21 % DPH c) cena celkem	100 000 21 000 121 000	131 343	321
2	ID - zboží bylo převzato na prodejnu a) pořizovací cena b) prodejní cena c) oceňovací rozdíl	100 000 150 000 -50 000	132.1 132.2	131
3	PPD - tržby v hotovosti za prodané zboží a) cena bez DPH b) 21 % DPH c) cena celkem	15 000 3 150 18 150	221	604 343
4	ID - úbytek prodaného zboží a) prodejní cena b) úbytek OR*	18 150 -6 049	504 504	132.1 132.2
*výpočet průměrného % OR = $(50000 \div 150000) \times 100 = 33,33 \%$ úbytek OR = $(18150 \times 33,33) \div 100 = -6049 \text{ Kč}$				

Zdroj: vlastní zpracování

3.2.4 Účtování zásob vlastní výroby

Zásoby vlastní výroby vznikají přeměnou ostatních majetkových složek a do okamžiku prodeje jsou součástí aktiv. Vzhledem k tomu, že jejich výroba byla účtována jako snížení aktiv souvztažně se vznikem nákladů, vrací se zpět do majetku účetní jednotky tak, že jejich přírůstek se zaúčtuje jako zvýšení stavu zásob spolu se zápisem ve výnosech

⁶ **Obchodní marže** - rozdíl mezi prodejní cenou a náklady prodaného zboží (tj. skladová cena). [14]

jako ekvivalent vynaložených nákladů (jinak by došlo k tomu, že hodnota vlastní výroby bude v nákladech dvakrát). [3, 10]

Nedokončená výroba, hotové výrobky a polotovary

Nedokončená výroba musí být účtována všude tam, kde jsou prováděny **hmotné i nehmotné výkony**, které nejsou dokončeny v okamžiku sestavení účetní závěrky (např. při opravárenské činnosti, vývojové či projekční činnosti).

Jestliže účetní jednotka vyrábí vlastní výrobky, včetně polotovarů, používá širší škálu účtů a musí mít zaveden také svůj kalkulační systém.

Při účtování zásob vlastní výroby si může účetní jednotka zvolit způsob A, nebo způsob B. Ačkoliv princip je totožný jako při účtování materiálu a zboží (viz kap. 3.2.1 a 3.2.2), liší se tím, že pracuje s výnosovými účty skupiny 61 - Změna stavu zásob vlastní činnosti. Podle způsobu A se účtuje o přírůstcích a úbytcích zásob vlastní výroby v průběhu účetního období, zatímco podle způsobu B se účtuje jen počáteční stav na začátku účetního období, který se na jeho konci odepíše souvztažně jako snížení výnosů a zaúčtuje se zásoba zjištěná dle skladové evidence. Účtování zásob vlastní výroby je znázorněno v tab. 3.7. [3]

Tab. 3.7 - Účtování zásob vlastní výroby

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	Způsob A		Způsob B	
			MD	D	MD	D
0	Počáteční stav zásob					
	a) nedokončená výroba	50 000	121	701	121	701
	b) polotovary	7 000	122	701	122	701
	c) výrobky	120 000	123	701	123	701
1	ID - přírůstek nedokončené výroby (ocenění na úrovni vlastních nákladů)	230 000	121	611	neúčtuje se	
2	ID - vyskladnění nedokončené výroby do dalšího stupně výroby	180 000	611	121	neúčtuje se	
3	ID - přírůstek polotovarů vlastní výroby (ocenění na úrovni vlastních nákladů)	75 000	122	612	neúčtuje se	
4	FV - prodej polotovarů externímu odběrateli					
	a) cena bez DPH	20 000		601		601
	b) 21 % DPH	4 200		343		343
	c) cena celkem	24 200	311		311	
5	ID - úbytek polotovarů	15 000	612	122	neúčtuje se	
6	ID - přírůstek výrobků na sklad (ocenění na úrovni vlastních nákladů)	310 000	123	613	neúčtuje se	
7	FV - za prodej výrobků externímu odběrateli					
	a) cena bez DPH	75 000		601		601
	b) 21 % DPH	15 750		343		343
	c) cena celkem	90 750	311		311	
8	ID - úbytek prodaných výrobků	35 000	613	123	neúčtuje se	

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	Způsob A		Způsob B	
			MD	D	MD	D
9	ID - převod PS					
	a) nedokončená výroba	50 000	neúčtuje se		611	121
	b) polotovary	7 000	neúčtuje se		612	122
	c) výrobky	120 000	neúčtuje se		613	123
10	ID - skutečný stav dle inventarizace					
	a) nedokončená výroba	100 000	neúčtuje se		121	611
	b) polotovary	67 000	neúčtuje se		122	612
	c) výrobky	395 000	neúčtuje se		123	613

Zdroj: vlastní zpracování

Zvířata

O zvířatech jako o zásobách se účtuje na účtech:

- **124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny** - jatečná zvířata vlastního chovu, nakupovaná zvířata,
- **112 - Materiál na skladě** - pokusná zvířata,
- **132 - Zboží na skladě v prodejnách** - zvířata vlastního chovu, která dospěla, byla aktivována a jsou určena k prodeji, s výjimkou jatečných zvířat.

Úbytkem zvířat vznikají účetní jednotce **náklady**, zatímco **příchovky** (váhové přírůstky zvířat, rozmnožování zvířat) **zvyšují majetek** účetní jednotky a **výnosy** na účtu 614 - Změna stavu zvířat. Pokud účetní jednotka zvířata nakupuje, ale také má zvířata i vlastního chovu, může v rámci analytické evidence účet 124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny rozdělit na dva analytické:

- **124.1 - Nakupovaná zvířata,**
- **124.2 - Odchovaná zvířata.**

Stěžejní problematikou v účtování zvířat jsou **dospělá zvířata**. Účetní jednotka se musí rozhodnout, zda dospělá zvířata zaúčtuje do dlouhodobého majetku nebo do zásob. V dlouhodobém majetku musí vykazovat dospělá zvířata a jejich skupiny s dobou použitelnosti delší než jeden rok, současně od výše ocenění stanovené účetní jednotkou. Z daňového hlediska jsou za odpisovaný hmotný majetek považována dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž cena je vyšší než 40 000 Kč. Účtování zvířat je znázorněno v tab. 3.8. [3]

Tab. 3.8 - Účtování zvířat

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1	FP za nakoupená selata			
	a) cena bez DPH	15 000	124.1	
	b) 21 % DPH	3 150	343	
	c) cena celkem	18 150		321

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
2	ID - příchovky telat (telata narozená ve vlastním stádu) (ve vlastních nákladech)	10 000	124.2	614
3	FP za nakoupené krmivo a) cena bez DPH b) 21 % DPH c) cena celkem	14 000 2 940 16 940	501 343	321
4	ID - váhové přírůstky selat ve vlastních nákladech	7 500	124.1	614
5	FV za prodané vepře a) cena bez DPH b) 21 % DPH c) cena celkem	10 000 2 100 12 100	311	604 343
6	ID - úbytek vepřů	10 000	501	124.1
7	ID - převod telat do základního stáda krav v době jejich březosti (zvířata dospěla a ÚJ je bude evidovat jako DHM) a) úbytek zvířat v zásobách b) přesun zvířat do základního stáda	25 000 25 000	614 026	124.2 624

Zdroj: [3] - vlastní zpracování

Vysvětlivka: DHM - dlouhodobý hmotný majetek.

3.2.5 Účtování obalů

Obaly slouží k zabalení jedné nebo více prodejních jednotek, současně také mají ochrannou funkci při manipulaci s výrobky a často také prezentují výrobek. Mohou být vratné i nevratné. Nevratné obaly se stávají majetkem odběratele, zatímco vratné obaly dodavatel obvykle požaduje zpět. Obaly a obalový materiál jsou sledovány v zásobách, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý hmotný majetek. [7]

Nevratné obaly

Nevratné obaly slouží pro vlastní potřebu (při skladování) nebo pro zabezpečení dodávky zboží nebo materiálu.

Pokud je **obal součástí prodávaného zboží** či materiálu a jeho hodnota je tedy zahrnuta do hodnoty dodávky (nebo bude na téže faktuře uveden zvlášť), účtuje se běžným způsobem. Hodnota prodaných zásob jde do nákladů (účet 501 - Spotřeba materiálu nebo 504 - Prodané zboží) ve skladových cenách a pro zaúčtování vyskladnění obalů se použije nákladový účet 501 - Spotřeba materiálu (bez ohledu na to, zda byly obaly evidovány na účtu 112 - Materiál na skladě nebo 132 - Zboží na skladě a v prodejnách). Může se stát, že účetní jednotka prodává obaly jako **samostatný předmět** - v tomto případě by se vyskladnění obalů evidovalo na účtech 504 - Prodané zboží, případně 542 - Prodaný materiál.

U odběratele se stává nevratný obal jeho **majetkem**. Pokud nakupuje materiál spolu s obalem a ten je dále použitelný jako obal, měl by být převzat na sklad materiálu (buď jako

součást dodávaného materiálu, nebo jako zvláštní položka na analytickém účtu). Při jeho vyskladnění je zúčtován spolu s materiálem přímo do spotřeby. Pokud by byl určen k dalšímu prodeji, může být evidován jako zboží. Účtování nevratných obalů je znázorněno v tab. 3.9. [7]

Tab. 3.9 - Účtování nevratných obalů

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
Dodavatel				
1	FP za nakoupené obaly u plátce DPH			
	a) cena bez DPH	1 000	112	
	b) 21 % DPH	210	343	
	c) cena celkem	1 210		321
2	ID - výdej obalů ze skladu na zabalení prodáváného zboží	700	501	112
3	ID - výdej přebytečných obalů ze skladu k prodeji	300	542	112
Odběratel				
1	FP za nákup materiálu, který je zabalen po 1 ks v krabici			
	a) cena bez DPH	2 000	112	
	b) 21 % DPH	420	343	
	c) cena celkem	2 420		321
2	ID - vyřazení poškozeného obalu bez náhrady	20	549	112
3	ID - výdej materiálu spolu s krabicemi do spotřeby	500	501	112

Zdroj: [7] - vlastní zpracování

Vratné obaly

Vratné obaly jsou takové obaly, u kterých smlouva mezi dodavatelem a odběratelem stanoví možnost nebo nutnost tento obal vrátit. Nejčastěji dochází k situaci, kdy dodavatel neprodává obal v ceně dodávky, pouze ho odběrateli zapůjčí. Za jeho zapůjčení požaduje dodavatel **záruku formou kauce**. Účtování o dodávce je prováděno obvyklým způsobem pro obě strany. Pro vyskladnění obaly se doporučuje vést analytickou evidenci (112.1 - Materiál na skladě, 112.2 - Obaly u odběratelů). V momentě vyskladnění obalů se převede jejich hodnota na účet 112.2 (obal je stále majetkem dodavatele, tímto převodem dává najevo, že obaly nejsou momentálně na skladě, ale jsou zapůjčené). Pokud by při účtování nebyly použity analytické účty, bude tato skutečnost zaznamenaná pouze ve skladové evidenci. Dodavatel kaucí sleduje na účtu 325 - Ostatní dluhy, přičemž se doporučuje vést analytické účty dle jednotlivých odběratelů. Protiúčetem zaplacené kaucí bude účet 311 - Pohledávky z obchodních vztahů, čímž se sníží pohledávka vůči odběrateli o výši přijaté kaucí. Kauci dodavatel vrátí poté, co mu jsou doručeny zpět obaly, čímž se vynuluje jeho závazek na účtu 325 - Ostatní dluhy. Poskytnuté zálohy nevytváří základ pro DPH, protože nejsou úhradou

za uskutečněné zdanitelné plnění (zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné k poslednímu dni kalendářního roku/účetního období).

Odběrateli obaly nejsou fakturovány, uhrazením kauce mu vzniká pohledávka na účtu 315 - Ostatní pohledávky. Dočasně přijaté obaly se doporučuje sledovat v podrozvahové evidenci (např. 75x-Majetek/77x-Závazky). Po vrácení obalů dodavatel zašle zpět odběrateli kauci, čímž se vynuluje pohledávka na účtu 315 - Ostatní pohledávky. Účtování vratných obalů je znázorněno v tab. 3.10. [7]

Tab. 3.10 - Účtování vratných obalů

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
Dodavatel				
1	ID - vyskladnění materiálu (10 000 Kč) a palet (1 000 Kč)			
	a) hodnota zásob	10 000	542	
	b) hodnota palet - převod v analytické evidenci	1 000	112.2	
	a) celkem	11 000		112.1
2	FV za prodané zboží			
	a) cena bez DPH	18 000		604
	b) 21 % DPH	3 780		343
	c) kauce	1 500		325
	d) cena celkem	23 280	311	
3	BV - zaplacená faktura vč. kauce	23 280	221	311
3	ID - vrácení palet odběratelem	1 000	112.1	112.2
4	VPD - vrácení kauce při převzetí vrácených palet	1 500	325	211
Odběratel				
1	FP za nakoupené zboží vč. kauce na dodané obaly			
	a) cena bez DPH	18 000	131	
	b) 21 % DPH	3 780	343	
	c) kauce	1 500	315	
	d) cena celkem	23 280		321
2	ID - příjemka zboží spolu se zapůjčenými paletami (palety jsou evidovány v podrozvahové evidenci)	18 000	132	131
		1 500	75x	77x
3	BV - zaplacená faktura vč. kauce	23 280	321	221
4	ID - vrácení palet dodavateli	1 500	77x	75x
5	PPD - vrácení kauce při převzetí vrácených palet	1 500	211	315

Zdroj: [7] - vlastní zpracování

3.2.6 Pořízení materiálu (zboží) ze zahraničí

Při nákupu zásob ze zahraničí se musí rozlišovat, zda se jedná o pořízení z jiného členského státu Evropské Unie (dále jen „EU“) nebo zda se jedná o dovoz ze zemí mimo EU, tzv. třetích zemí. [10]

Pořízení zásob z jiného členského státu EU

Faktura od dodavatele z EU je účtována obdobně jako faktura od českého dodavatele s tím rozdílem, že částka bude uvedena v zahraniční měně a účetní jednotka ji musí přepočítat na české koruny. Předmětem české DPH je pořízení zboží s místem plnění v tuzemsku, zároveň ale vzniká plátcí nárok na odpočet daně v souladu s § 72 zákona o DPH. Česká společnost si tedy sama vypočte DPH z přijaté dodávky a má povinnost tuto daň odvést finančnímu úřadu (daň na výstupu na účtu 343 - DPH). Tato povinnost se označuje jako **samovyměření daně** či **přidanění**. Jestliže má česká společnost od prodávajícího z členského státu Evropské unie daňový doklad (má k dispozici DIČ zahraniční společnosti), má nárok i na odpočet daně (daň na vstupu účtu 343 - DPH), jinak by musela odvést daň ke dni vystavení dokladu, nejpozději však do patnáctého dne měsíce, který následuje po měsíci, v němž byl materiál či zboží pořízeno. Bude-li mít česká společnost nárok na plný odpočet, bude daň na vstupu i výstupu sobě rovna a ve výsledku bude odvod finančnímu úřadu nulový. [10]

Dovoz zásob ze zemí mimo EU

Při pořízení zásob ze třetích zemí se faktura zaúčtuje stejně, jako v předchozím případě, tedy částka na faktuře se přepočte na české koruny. Opět dojde k přiznání daně na výstupu a nárokování na její odpočet v souladu s § 72 zákona o DPH. Jediný rozdíl je v tom, že majetek při dovozu ze zemí mimo Evropskou unii podléhá **clu**. Clo vyměřuje na základě **jednotného správního dokladu** (dále jen „JSD“) celní orgán. Daňovým dokladem je jednotný správní doklad, nikoliv faktura. Účetní jednotka má povinnost clo odvést, vzniká ji závazek vůči celnímu orgánu, který eviduje na účtu 379 - Jiné dluhy. [10]

Příklad: Účetní jednotka pořídila dne 6. 3. 2015 materiál ze zahraničí (ihned ji byl vyfakturován). Při pořízení používá analytickou evidenci účtu 111, a to: 111.1 - Pořízení materiálu z EU, 111.2 - Pořízení materiálu ze třetích zemí. Kurz pro přepočet cizí měny v tento den byl: EUR - 27,300 Kč, CAD - 19,974 Kč. Účtování zásob pořízených ze zahraničí je znázorněno v tab. 3.11.

Tab. 3.11 - Účtování zásob pořízených ze zahraničí

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1	FP - materiál od německého dodavatele, cena na faktuře 30 000 EUR (30 000 EUR x 27,300 Kč)	819 000	111.1	321
2	Samovyměření DPH 21 % a) přiznání DPH na výstupu b) nárok na odpočet DPH na vstupu (ÚJ má k dispozici daňový doklad)	171 990 171 990	349 343	343 349
3	FP - materiál od kanadského dodavatele cena na faktuře 5 000 CAD	99 870	111.2	321

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
4	JSD - clo k materiálu (celní deklarace)	6 990	111.2	379
5	Samovyměření DPH 21 %			
	a) přiznání DPH na výstupu	22 441	349	343
	b) nárok na odpočet DPH na vstupu	22 441	343	349
	(ÚJ má k dispozici daňový doklad)			
6	ID - převzetí materiálu na sklad	819 000	112	111.1
7	ID - převzetí materiálu na sklad	106 860	112	111.2

Zdroj: vlastní zpracování

3.2.7 Aktivace materiálu, zboží a vnitropodnikových služeb

V praxi si mnohé výrobní podniky **vyrábí určitý druh zásob samy pro svou spotřebu**. Zpravidla jde o takové předměty, které patří do jiného oboru než hlavní výrobní činnost a nahrazují externí dodávky. Důvodem může být ušetření nákladů, ale také to může být součástí toho, jak se podnik prezentuje (v zákaznících to vyvolává větší důvěrnost, podnik si uhlídá zaručenou kvalitu aj.). Vlastní náklady vynaložené na výrobu tohoto materiálu nemohou v době jejich vynakládání ovlivňovat výsledek hospodaření, i přes to, že reálně vznikly. Ten může být ovlivněn až v době, kdy dojde ke spotřebě vlastního materiálu k výrobním účelům v souvislosti s realizací konečných výkonů a náklady budou uhrazeny dosaženými výnosy z prodeje (respektování účetního principu souměřitelnosti výnosů s náklady). Proto je nutné, aby v době, kdy došlo k pořízení materiálu vlastní výrobou, došlo k **eliminaci vlivu vynaložených nákladů na výsledek hospodaření** a to prostřednictvím výnosů na účtu 621 - Aktivace materiálu a zboží. Současně se **zvýší majetek účetní jednotky** na účtu 112 - Materiál na skladě. [3]

Obdobně se postupuje v případě vlastní **výroby zboží**. Má se tím na mysli výroba, kdy výrobce část své produkce prodává **ve vlastní maloobchodní síti**. Vlastní výrobek se po aktivaci stává zbožím, proto se tentokrát použije účet 132 - Zboží na skladě a v prodejnách. Aktivace zboží je využívána zřídka, protože převážná část výkonů se prodává externím odběratelům a jedná se tedy o hotový výrobek, nikoliv o zboží. [7]

Další možností je **aktivace služeb**, která souvisí nejčastěji s přepravou dodávek, instalací nakoupených dodávek a s dalším využitím služeb vnitropodnikových útvarů. Služby, které jsou součástí pořizovací ceny materiálu (dopravné) účtujeme na vrub účtu 111 - Pořízení materiálu (131 - Pořízení zboží), souvztažně ve prospěch výnosového účtu 622 - Aktivace vnitropodnikových služeb. V případě, že by služba součástí pořizovací ceny nebyla, zaúčtuje se na příslušný nákladový účet 518 - Ostatní služby. Účtování aktivace zásob je znázorněno v tab. 3.12. [10]

Tab. 3.12 - Aktivace zásob

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1	VPD, ID - nákup materiálu na výrobu kladiv v hotovosti a) cena bez DPH b) 21 % DPH c) cena celkem	1 000 210 1 210	112 343	211
2	ID - spotřeba materiálu při výrobě kladiv	1 000	501	112
3	Mzda zaměstnance (manipulace a smontování - 3 hod) a) hrubá mzda b) náklady na sociální a zdravotní pojištění 34 % c) náklady celkem	240 82 322	521 524	331 336
4	ID - aktivace nákladů na zpracování materiálu	322	112	621
5	ID - vyskladnění výrobků - ptačí budky (vlastní náklady)	10 000	613	123
6	ID - výrobky byly dodány do prodejny jako zboží	10 000	132	621
7	FP - výrobní materiál (dřevěné desky) a) cena bez DPH b) 21 % DPH c) cena celkem	50 000 10 500 60 500	111 343	321
8	VPD - spotřebované PHM při dopravě materiálu automobilem společnosti a) cena bez DPH b) 21 % DPH c) cena celkem	5 000 1 050 6 050	501 343	211
9	ID - mzda řidiče za dobu převozu a nakládky materiál a) hrubá mzda b) náklady na sociální a zdravotní pojištění 34 % c) náklady celkem	1 000 340 1 340	521 524	331 336
10	ID - aktivace vnitropodnikového přepravného	6 340	111	622
11	ID - převzetí materiálu na sklad	56 340	112	111

Zdroj: [3] - vlastní zpracování

3.2.8 Slevy při nákupu zásob

V souvislosti s nakupovanými zásobami se lze často setkat s tím, že dodavatel poskytuje slevy u pořízených zásob. Pokud není sleva výsledkem reklamace, tak nejčastěji půjde o **bonus nebo skonto**. [7, 10]

Bonus

Bonus je sleva poskytnutá dodavatelem nejčastěji na základě uzavřené smlouvy (někdy i na základě své vnitřní ceníkové nebo obchodní politiky, aniž by se k jeho poskytnutí zavázal smluvně) při splnění podmínky odběru určitého množství či překročení určité hodnoty fakturace v konkrétní dodávce (obvykle během předem daného období). Jedná se o formu naturálního plnění, tzn., že zboží je dodáno bez úplaty. Bonus může být poskytnut buďto **okamžitě při dodávce, nebo dodatečně po odebrání dodávky**. Pokud je udělen okamžitě

po dodávce, tak je nutné ho u odběratele považovat za slevu poskytnutou k jednotlivým položkám faktury a rozpustit ji do jejich ocenění. Častěji v praxi bývá poskytnut bonus dodatečně, který je provozním výnosem (648 - Ostatní provozní výnosy). Účtování bonusu je znázorněno v tab. 3.13. [3, 10]

Tab. 3.13 - Účtování bonusu

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1	FP - dodavatel poskytnul bonus - 10 ks zboží zdarma			
	a) přírůstek zboží na sklad	5 000	132	321
	b) zúčtování bonusu	5 000	321	648

Zdroj: vlastní zpracování

Skonto

Skonto je sleva z fakturované částky, která je poskytnuta dodavatelem z důvodu zaplacení faktury před lhůtou splatnosti nebo i při zaplacení doručené dodávky ihned v hotovosti. V praxi má dvě podoby. Buď je **skonto cenovou podmínkou, která je uplatněna již při stanovení fakturační ceny** (dochází ke snížení pořizovací ceny nakupovaného materiálu/zboží), nebo je fakturována **plná cena, na kterou je dodatečně poskytnuto finanční zvýhodnění pro zaplacení před lhůtou splatnosti** (nebo v hotovosti). Účtování skonta je znázorněno v tab. 3.14. [3, 7]

Tab. 3.14 - Účtování skonta

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1	VPD - zaplacená dodávka zboží v hotovosti			
	a) skutečně zaplacená cena zboží	4 500	132	211
	b) sleva z ceny zboží - skonto	500	132	648

Zdroj: vlastní zpracování

Po novele zákona o DPH z roku 2011 platí, že daňové subjekty v případě snížení ceny skontem nebo bonusem musí provést **opravu základu daně a výše daně**. Pro odběratele, jakožto příjemce bonusů, vyvstává tak povinnost provedení opravy odpočtu daně. Tu musí provést do zdaňovacího období, kdy se dozvěděl o okolnostech rozhodných pro vznik povinnosti opravu provést, tj. v zásadě bez ohledu na doručení opravného dokladu. Opravu základu daně lze mimo opravného dokladu prokázat také smlouvami, proto by měl odběratel mít podrobný přehled o obchodních podmínkách dodavatelů, zejména u těch, kteří poskytují skonta a bonusy a na jejich základě si hlídat odebraná množství, způsoby platby a příslušná období, ve kterých nárok na bonusy a skonta vzniká. Je nutno podotknout, že na rozdíl od dodavatele, který není dle současné právní úpravy finančně postihnut za vystavení chybného dokladu či za jeho pozdní vystavení, odběratel může být postižen

doměření daně (pokud nesníží svůj nárok na odpočet DPH) nebo úrokem (v případě, že sníží nárok na odpočet v pozdějším období) z titulu cenových zvýhodnění. [17, 19]

3.2.9 Reklamace při pořízení a prodeji zásob

Při dodávkách materiálu či zboží se může objevit **nesrovnalost mezi odběratelem a dodavatelem**, případně také mezi přepravcem. Nejčastěji se jedná o nesrovnalosti ve výpočtu na faktuře či množství dodaného materiálu.

Pokud odběratel zjistí nesrovnalost v ceně ještě **před zaplacením faktury**, je možné, aby do nákladů (zásob) účtoval správnou částku a o její reklamovanou hodnotu přímo upravil účtování o závazku vůči dodavateli. DPH lze ale odečíst pouze v hodnotě uvedené na daňovém dokladu, proto se mnohem častěji postupuje tak, že účetní jednotka zaúčtuje závazek na účtu 321 - Dluhy z obchodních vztahů dle přijaté faktury, přiznanou reklamaci jí vzniká pohledávka na účtu 315 - Ostatní pohledávky a po přijetí dobropisu či vrubopisu zúčtuje reklamovanou částku zvláštní minusovou položkou do závazků a pohledávek. Pokud je tedy **důvod pro reklamaci nezpochybnitelný**⁷, může být o reklamaci účtováno okamžitě po obdržení dodavatelské faktury před jejím proplacením. Neuznaná část reklamace se účtuje jako škoda na účtu 549 - Manka a škody se souvztažným snížením pohledávky. [3, 7]

Příklad: Společnosti ABC, s. r. o. bylo fakturováno 80 kg materiálu (cena bez DPH 80 000 Kč). Dodáno však bylo pouze 74 kg. Proběhla reklamace chybějící části dodávky, dodavatel reklamaci uznal v plné výši a zaslal na ni dobropis. Účtování uznané reklamace je znázorněno v tab. 3.15.

Tab. 3.15 - Účtování uznané reklamace

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1	PF za materiál			
	a) cena bez DPH	80 000	111	
	b) 21 % DPH	16 800	343	
	c) cena celkem	96 800		321
2	ID - příjemka materiálu	74 000	112	111
3	ID - reklamační nárok	6 000	315	111
4	Dobropis od dodavatele			
	a) cena bez DPH	-6 000	315	
	b) 21 % DPH	-1 260	343	
	c) cena celkem	-7 260		321

Zdroj: vlastní zpracování

⁷ Při reklamacích podávaných v důsledku nedostačující kvality dodávky, ztráty nebo poškození při dopravě, pro chybu dopravce, není možné o reklamaci účtovat až do jejího přiznání dodavatelem. Odběratel tedy bude svůj závazek účtovat ve výši dodavatelem požadované úhrady, případně nárok na reklamaci účtovat v podrozvahové evidenci (uplatnění reklamace 76x/79x, uznání reklamace 79x/76x). [3]

V případě účtování zásob způsobem B účtuje odběratel o přiznaných reklamacích obdobně s tím rozdílem, že namísto účtu zásob použije nákladové účty, na kterých účtuje o spotřebě, tj. účty 501 - Spotřeba materiálu a 504 - Prodané zboží.

Každou reklamaci je potřeba **posuzovat individuálně** na základě veškerých dostupných informací a zvážit příčinu jejího vzniku, která ovlivňuje jak daň z přidané hodnoty, tak i způsob zaúčtování. [3]

3.2.10 Škody na zásobách

Z účetního hlediska se za škodu na zásobách považuje **fyzické znehodnocení majetku** účetní jednotky. Jedná se o neodstranitelné poškození nebo úplné zničení, při kterém dochází k úbytku majetku účetní jednotky vyvolaný určitou mimořádnou příčinou.

Při účtování se zachytí **úbytek na účtech zásob** souvztažně se **vznikem nákladu** na účtu 549 - Manka a škody nebo 582 - Škody. Mezi škody, o kterých se účtuje na účtu 549 - Manka a škody, patří poškození z nedbalosti, autonehoda, krádež atd. Účet 582 - Škody je součástí mimořádných nákladů, a proto se doporučuje na něm účtovat jen ve velmi výjimečných případech, jako například škoda vzniklá jako důsledek povodně, bouře, požáru (vzniklý v přírodě), vichřice, sesuvu půdy a jiných živelních pohrom, na jejichž vznik a důsledky nemůže mít účetní jednotka ani žádný jiný lidský faktor vliv.

Předepsané **náhrady škod na zásobách** odpovědným zaměstnancům nebo náhrada od pojišťovny jsou výnosem provozním na účtu 648 - Ostatní provozní výnosy, pokud byla škoda zaúčtována v provozních nákladech. V případě, že je účtována jako mimořádný náklad, náhrada bude vedena na účtu 688 - Ostatní mimořádné výnosy. Přiznaná náhrada od pojišťovny se zaúčtuje na vrub účtu 378 - Jiné pohledávky. Nebyla-li pojistná náhrada poskytnuta pojišťovnou nebo alespoň její přesná výše potvrzena ke dni účetní závěrky, zaúčtuje se pohledávka vůči pojišťovně v odhadované výši na účet 388 - Dohadné účty aktivní. Poté, co pojišťovna potvrdí náhradu, zaúčtuje se pohledávka zpět na účet 378 - Jiné pohledávky a odúčtuje z účtu 388 - Dohadné účty aktivní. [10]

Z daňového hlediska jsou zúčtovaná manka a škody **daňově uznatelná jen do výše náhrady na účtu 648** - Ostatní provozní výnosy. Škody jsou rovněž **daňově uznatelné pouze do výše náhrad na účtu 688** - Ostatní mimořádné výnosy, s výjimkou škod, které:

- a) vznikly v důsledku živelních pohrom,
- b) byly způsobené neznámým pachatelem a účetní jednotka má písemné potvrzení od Policie České republiky.

V těchto dvou výše uvedených případech je **škoda plně daňově uznatelným**

nákladem v prokázané výši. Účtování škod na zásobách je znázorněno v tab. 3.16. [10]

Tab. 3.16 - Účtování škod na zásobách

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1	ID - v důsledku povodně byl poškozen materiál na skladě	80 000	582	112
2	ID - potvrzená náhrada od pojišťovny	80 000	378	688
3	BV - náhrada od pojišťovny připsaná na běžný účet	80 000	221	378
4	ID - zaměstnanec rozbil výrobek neopatrným zacházením	250	549	123
5	ID - škoda byla předepsána zaměstnanci	250	335	648
6	PPD - zaměstnanec uhradil škodu	250	211	335

Zdroj: vlastní zpracování

3.2.11 Účetní operace prováděné k poslednímu rozvahovému dni

Pro poctivé zobrazení účetnictví musí účetní jednotka zaznamenat všechny skutečnosti, které se k ní váží. Mezi účetní operace **prováděné k poslednímu rozvahovému dni** v oblasti zásob řadíme:

- c) nevyfakturované dodávky,
- d) materiál (zboží) na cestě,
- e) inventarizační rozdíly,
- f) opravné položky. [3]

Jak vznikají inventarizační rozdíly a kdy má účetní jednotka povinnost účtovat o opravných položkách, je popsáno v kapitole 3.1.4 - Oceňování zásob k datu účetní závěrky.

Nevyfakturované dodávky

Nevyfakturované dodávky vznikají tehdy, když účetní jednotka jako odběratel obdrží dodávku materiálu (zboží), ale **dodavatelská faktura do konce účetního období nedorazí**. Zásilka materiálu (zboží) byla převzata do skladu podle příjemky, v níž byl materiál (zboží) oceněn podle smluvní ceny a zaúčtována obvyklým způsobem. Místo faktury se vyhotoví vnitřní účetní doklad, podle něhož se závazek zaúčtuje ve smluvní ceně ve prospěch účtu 389 - Dohadné účty pasivní. V příštím roce se došlá faktura zaúčtuje na vrub tohoto účtu. Účtování nevyfakturovaných dodávek je znázorněno v tab. 3.17. [10]

Tab. 3.17 - Účtování nevyfakturovaných dodávek

Číslo	Datum	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1	29.12.2014	Příjemka - zboží bylo převzato na sklad	120 000	132	131
2	31.12.2014	ÚJ neobdržela fakturu, odhadovaná částka	120 000	131	389
3	4.1.2015	PF za nakoupené zboží			
		a) cena bez DPH	120 000	389	
		b) 21 % DPH	25 200	343	
		c) cena celkem	145 200		321

Zdroj: vlastní zpracování

Materiál (zboží) na cestě

Jedná se o specifickou situaci, kdy účetní jednotka obdržela dodavatelskou fakturu za **nakoupený materiál (zboží)**, ale ten však **doposud do skladu nedošel**. Při zaúčtování této situace se faktura účtuje obvyklým způsobem, ale chybějící příjemka se nahradí vnitřním účetním dokladem, kterým se převede částka faktury z účtu 111 - Pořízení materiálu (131 - Pořízení zboží) na vrub účtu 119 - Materiál na cestě (139 - Zboží na cestě). V příštím účetním období se realizovaná dodávka na základě příjemky převede z účtu materiálu (zboží) na cestě na účet 112 - Materiál na skladě (132 - Zboží na skladě a v prodejnách). Účtování zásob na cestě je znázorněno v tab. 3.18. [10]

Tab. 3.18 - Účtování zásob na cestě

Číslo	Datum	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1	28.12.2014	PF za materiál			
		a) cena bez DPH	50 000	111	
		b) 21 % DPH	10 500	343	
		c) cena celkem	60 500		321
2	31.12.2014	ID - materiál nebyl doposud převzat na sklad	50 000	119	111
1	3.1.2015	Příjemka - dodaný materiál	50 000	112	119

Zdroj: vlastní zpracování

Inventarizační rozdíly

Manka se v účetnictví považují za náklad. V případě, že se jedná o **přirozené úbytky zásob v rámci norem**, bude manko zaznamenáno na účtu 501 - Spotřeba materiálu (u zboží 504 - Prodané zboží). **Ostatní manka** se účtují na účet 549 - Manka a škody. V praxi často také dochází k tomu, že je osobě odpovědné za vznik toho manka **předepsána náhrada**. Úhrada náhrady se může uskutečnit v hotovosti, platbou na účet společnosti nebo srážkou ze mzdy. Předepsaná náhrada odpovědnému zaměstnanci je pro účetní jednotku pohledávkou a její následnou úhradou ji vzniká provozní výnos na účtu 648 - Ostatní provozní výnosy.

Přebytek materiálu (zboží) je v účetnictví výnosem. Zaúčtuje se jako provozní výnos na účtu 648 - Ostatní provozní výnosy se souvztažným zápisem na vrub účtu 112 - Materiál na skladě (zboží na skladě). [3]

Příklad: Ve společnosti se uskutečnila k rozvahovému dni inventarizace zásob. Byly zjištěny následující výsledky:

- základní materiál 345 000 Kč (stav v účetnictví: 350 450 Kč),
- náhradní díly: 3 500 Kč (stav v účetnictví: 3 300 Kč).

Zároveň má ÚJ u základního materiálu ve svých vnitropodnikových směrnících stanovenou normu přirozeného úbytku, a to 5 000 Kč. Manko (nad normu) je předepsáno v plné výši zodpovědnému pracovníku k úhradě. Účtování inventarizačních rozdílů je znázorněno v tab. 3.19.

Tab. 3.19 - Účtování inventarizačních rozdílů

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1	ID - ztráta materiálu do výše přirozených norem	5 000	501	112
2	ID - manko na základním materiálu	450	549	112
3	ID - manko předepsáno skladníkovi k úhradě	450	335	648
4	ID - přebytek na náhradních dílech	200	112	648

Zdroj: vlastní zpracování

Opravné položky

Pro tvorbu opravných položek u zásob je ve směrné účtové osnově vymezena skupina 19 - Opravné položky, obsahující samostatné účty k jednotlivým položkám zásob.

Účtují se zápisem ve prospěch účtu skupiny 19 souvztažně se zápisem na vrub účtu 559 - Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti. [10]

Příklad: Při inventarizaci nebyly zjištěny inventarizační rozdíly, avšak bylo nutné provést snížení hodnoty zásob. Trvalé snížení hodnoty zásob materiálu činí 50 000 Kč a dočasné 100 000 Kč. Během následujícího roku byl materiál spotřebován (tj. ÚJ musí rozpustit opravné položky k němu). Účtování opravných položek je znázorněno v tab. 3.20.

Tab. 3.20 - Účtování opravných položek k zásobám

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1	Trvalé snížení hodnoty zásob	50 000	549	112
2	Dočasné snížení hodnoty zásob	100 000	559	191
3	Zrušení opravné položky	100 000	191	559

Zdroj: vlastní zpracování

4 Analýza účtování a oceňování zásob ve vybrané obchodní společnosti

Čtvrtá, aplikačně ověřovací, část bakalářské práce se zabývá analýzou zásob ve společnosti XYZ, s. r. o. Společnost je plátcem DPH. Oceňování a účtování zásob provádí v souladu s ustanoveními ZoÚ, Vyhlášky a ČÚS. Účetním obdobím je kalendářní rok.

4.1 Představení společnosti

Společnost XYZ, s. r. o. vznikla v roce 2005. Její hlavní činností je prodej obalových materiálů a jejich návrhy. Za dobu své existence si získala přízeň mnoha odběratelů především z tuzemska, ale také ze zemí EU. Mezi nabízený sortiment zboží patří především:

- **Kartonové obaly** - nejrozšířenější obaly na bázi papíru. Vyrábí se z hladké lepenky nebo vlnité lepenky, která může být 2vrstvá, 3vrstvá, 5vrstvá nebo 7vrstvá, a to v různých gramážích (podle zatížení a specifických podmínek). U těchto obalů je možný barevný potisk či zušlechťení povrchu kartonáže dle přání zákazníka;
- **Strojní (plná) lepenka** - klasický balicí materiál z papíru (vyšší plošná hmotnost);
- **Přepravní boxy** - velmi odolné obaly s nosností až 1 200 kg;
- **Kartonové podklady** - jednoduché formáty lepenek pro snadnější balení větších výrobků;
- **Papírové tubusy** - pro balení křehkého materiálu a zboží při přepravě. Jsou uzavíratelné plastovým víčkem s možností voděodolné úpravy;
- **Dřevěné obaly a palety na míru** - navržení optimálního balení dle požadavku zákazníka na ochranu výrobků a způsobu přepravy;
- **Lisované papírové hrany** - vyrobené ze silné lepenky nebo kraftovaného papíru. Zajišťují vysokou ochranu hran;
- **Plastové obaly** - pěnový polystyren, LDPE hadice, folie, mirelon (pěnový polyethylen), bublinkové folie, fixační stretch folie, paletizační pytle.

Samotná společnost není výrobcem, zboží jim dodávají dle druhu různí dodavatelé ať už tuzemští, tak i zahraniční. Její hlavní činnost lze rozdělit do dvou základních okruhů:

- prodej standardních krabic, lepenkových podkladů a mirelonu prostřednictvím internetového e-shopu,

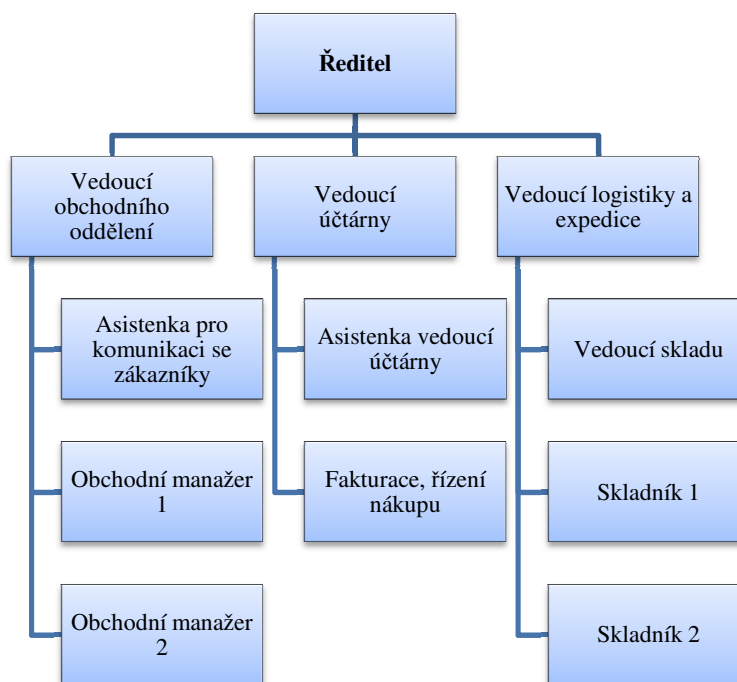
- prodej širokého sortimentu obalových materiálů a příslušenství na zakázku.

Další činností je profesionální výroba a tisk manuálů, firemních propagací a letáků včetně grafických služeb, k čemuž využívají profesionální tiskárnu XEROX 700 Digital Colour Press (viz příloha č. 3). Tato činnost je v účetnictví nazývána jako A*** Design.

4.1.1 Organizační struktura společnosti

Společnost má plochou organizační strukturu, díky níž je zajištěna vysoká informovanost ředitele. Ředitel má zodpovědnost za strategii a rozvoj společnosti, řízení pracovníků (včetně nabírání nových pracovníků), zajišťování a rozdělování funkcí jednotlivých oddělení. Dohlíží také na finanční stránku společnosti. Obchodní oddělení, v čele s vedoucí obchodního oddělení, vykonává především prodejní činnost a její marketingovou podporou prostřednictvím internetu a internetového e-shopu. Vedoucí koordinuje veškerou činnost, kterou má obchodní oddělení v kompetenci, spolu s ředitelem má hlavní slovo při tvorbě cen. Vzhledem k tomu, že se jedná o malou společnost, stará se také o personální agendu a hlídá docházku zaměstnanců. Obchodní oddělení zastřešuje také péči o zákazníky, kterou má na starost asistenta vedoucí tohoto oddělení. Vedoucí účtárny zajišťuje plnění funkce účtárny, má zodpovědnost za vedení účetnictví celého podniku, krom vedení skladu, fakturace a řízení nákupu, které má na starost samostatný pracovník. Asistenta plní úkoly zadané vedoucí účtárny, archivuje a hlídá platby od odběratelů. Vedoucí logistiky a expedice se podílí na organizaci logistických procesů a zodpovídá za odeslání objednávek.

Schéma. 4.1 - Organizační struktura společnosti XYZ, s. r. o.



Zdroj: [27] - vlastní zpracování

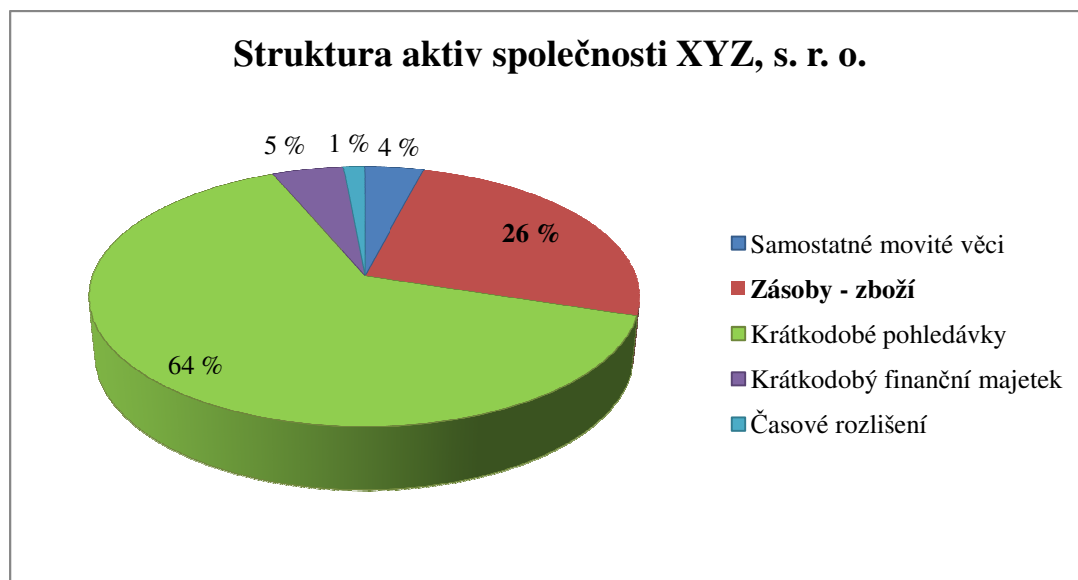
4.2 Software

Společnost od svého vzniku využívá účetní program Melzer Software Profi (QI informační systém) pracující v prostředí DOS. Má v něm zavedeny následující moduly: podvojný účetnictví, dlouhodobý majetek a obchod. Vzhledem k tomu, že se poskytovatel licence rozhodl ukončit podporu v DOS prostředí v následujících letech, stojí před účetní jednotkou volba nového účetního softwaru. Od roku 2015 jsou skladové karty, příjemky a výdejky zkušebně vedeny v programu MRP. Momentálně společnost rozhoduje o volbě účetního programu, spolupracuje s mnoha softwarovými společnostmi (účastní se seminářů) a hledá alternativní možnosti, které by dovolily účetní jednotce vést účetnictví v takové formě a rozsahu, jako doposud a zároveň hledá vhodný poměr mezi cenou a kvalitou.

4.3 Zásoby ve společnosti XYZ, s. r. o.

Společnost XYZ, s. r. o. nakupuje zásoby především se záměrem jejich prodeje. Podstatně menší část jejich majetku během roku tvoří materiál, který bývá většinou nakupován přímo pro zhotovení zakázky. Mezi zásoby vykázané k rozvahovému dni v roce 2014 tak patří pouze zboží. Kancelářské potřeby aj. jsou účtovány rovnou do spotřeby. Společnost vykazovala k 31. 12. 2014 zboží na skladě v celkové výši 3 512 000 Kč, čímž tvoří 26 % aktiv společnosti, jak je znázorněno v grafu 4.1.

Graf 4.1 - Struktura aktiv společnosti XYZ, s. r. o.



Zdroj: [27] - vlastní zpracování

4.3.1 Sklad a skladové karty

Společnost má sklad rozdělen do 2 úseků:

a) Sklad 01, na kterém se evidují:

- kartony - krabice, přířezy, tubusy,
- obaly - fólie, lepenky, palety,
- okrasná kartonáž - potištěné krabice, krabice s upraveným povrchem zušlechtěním,
- kartonáž ostatní.

b) Sklad 02 A*** Design, na kterém eviduje:

- materiál pro tisk,
- výrobky A*** Design.

Skladové karty

Skladové karty slouží ke sledování pohybů a zůstatků zásob na skladu, na kterém je určitý druh zboží nebo materiálu evidován. Informací v účetním softwaru Melzer Software na skladové kartě je podstatně méně, než u aktuálně testovaného softwaru MRP. V Melzer Software profi se sleduje pouze datum, činnost (PS, nákup, prodej, aktuální stav, KS), číslo dokladu, přijato v MJ, vydáno v MJ a stav v MJ. Software MRP nabízí další možnosti, jako vložení obrázku nebo výkresu zboží, dále je zde možná evidence prodejní ceny, objednávky, výrobního čísla/šarže, obalu, navazující karty, doplňujících informací, dodavatelů, odběratelů, spotřebních a jiných daní atd. Oba softwary umožňují oceňování zásob při výdeji váženým aritmetickým průměrem, který se vypočte automaticky na základě vedených skladových karet. Obrázky náhledů na skladové karty v obou výše zmíněných softwarech jsou uvedeny v příloze č. 4.

Může se zdát, že skladové karty v softwaru MRP, které obsahují širší spektrum informací, přináší účetní jednotce mnohé výhody, ale na druhou stranu je vedení tak podrobné skladové evidence administrativní zátěží.

4.3.2 Pracovní postup při objednávce, příjmu zboží na sklad a expedici

V momentě, kdy je přijata objednávka, dochází k jejímu tisku a předání vedoucímu skladu. Objednávka se současně zavede do zakázek pod konkrétním číslem, které je uvedeno také na vytištěné objednávce. Poté se zkontroluje její úplnost, doplní případné nové informace od zákazníka i dodavatele, a to nejpozději do 4 pracovních hodin od přijetí objednávky. Objednávka u dodavatele (pokud zboží není na skladu) se musí provést nejpozději do 6 pracovních hodin, při objednávce požádá odpovědný pracovník dodavatele o potvrzení

objednávky s termínem dodání. Po potvrzení objednávky u dodavatele se neprodleně potvrdí objednávka zákazníkovi. Závěrečným krokem je zanesení informací do tabulky zakázek, vč. termínu dodání zákazníkovi, termínu výroby u dodavatele a termínu expedice (navazuje na plán expedice).

Přijatá dodávka zboží je poslána do manipulačního prostoru, skladník vyplní formulář pro vystavení příjemky a odevzdá ho do obchodního oddělení. Zboží se rozdělí podle druhu do určené sekce ve skladu.

Pokud je zboží připraveno na dodání k zákazníkovi, skladník o této skutečnosti informuje vedoucího skladu. Ten zajistí dopravu k zákazníkovi podle objednávky. Zboží se vyskladní do manipulačního prostoru, naloží se a obchodní manažer vystaví dodací list a předá ho přepravci. V případě velkých dodávek je zboží přepravováno soukromou dopravní společností, která poskytuje kamionovou dopravu (Geis Global Logistics), u malých dodávek se často využívá služeb PPL, méně časté je osobní převzetí v provozovně.

Pracovníci účtárny během tohoto procesu zaúčtují přijatou fakturu, po dodání zboží vystaví a zaúčtují fakturu zákazníkovi, přijaté zboží zapíše na základě příjemky do skladové karty, po vyskladnění vystaví výdejku a zaznamenají to ve skladové kartě. V případě, že se jedná o nového zákazníka a společnost v něj nemá prozatím důvěru, spolu s objednávkou je mu zaslána tzv. **předfaktura** (nebo také **zálohová faktura**), čímž si částečně zajistí zaplacení této faktury. Po zaplacení této předfaktury může dojít k dodání zboží zákazníkovi.

Pokud se jedná o urgentní objednávku, zboží sice fyzicky přes sklad společnosti XYZ, s. r. o. neprojde, nicméně v účtování se nic nemění (příjemka, zápis do skladové karty, výdejka, zápis do skladové karty).

4.4 Oceňování zásob ve společnosti XYZ, s. r. o.

Oceňování zásob při pořízení

Pořízené zboží a materiál společnost XYZ, s. r. o. oceňuje **skutečnou pořizovací cenou**. Tato cena se skládá z **nákupní ceny** (vyfakturovaná cena) a z **vedlejších pořizovacích nákladů** (dopravné, provize, pojištění). O těchto nákladech se účtuje na analytických účtech zvlášť.

Oceňování zásob při výdeji

Při výdeji zásob, ať už zboží či materiálu pro A*** Design, je používána **metoda ocenění váženým aritmetickým průměrem proměnlivým**, tzn., že po každé změně ve stavu zásob se zjišťuje nový průměr. Tento průměr generuje účetní software Melzer Software Profi.

4.5 Účtování zásob ve společnosti XYZ, s. r. o.

Účetní jednotka používá při účtování veškerých zásob **způsob A**, čímž zachycuje stav zásob v účetnictví v průběhu celého účetního období na příslušných majetkových účtech. Do nákladů se hodnota zásob dostane až v okamžiku jejich úbytku.

Zvolený způsob účtování zásob je správný a smysluplný, protože při tak velkém množství zásob by bylo velmi komplikované účtovat je způsobem B. Účtování zásob způsobem A sebou sice přináší nutnost během roku zaúčtovat jednotlivé příjemky a výdejky, ale účetní jednotka tak získává okamžitý přehled o finančních prostředcích, které jsou v zásobách vázány. Navíc předchází vzniku nesrovnalostí, které by v jejich podmínkách bylo náročné vyřešit.

4.5.1 Účtový rozvrh v oblasti zásob

Účetní jednotka používá syntetické účty shodné se vzorovým účtovým rozvrhem. Analytické účty k nim si upravila podle svých potřeb. Níže jsou uvedeny majetkové účty zásob a k nim příslušné nákladové a výnosové účty.

Majetkové účty zásob:

- 111 - Pořízení materiálu,
- 112/1000 - Materiál na skladě 02 AD,
- 118/1000 - Poskytnuté zálohy na materiál,
- 123/1000 - Výrobky AD,
- 119 - Materiál na cestě,
- 131/1000- Pořízení zboží 01 - pořizovací účet pro zboží vedené na skladě 01,
- 132/1000 - Zboží na skladě 01,
- 132/2000 - Vedlejší pořizovací náklady na zboží 01,
- 138/1000 - Poskytnuté zálohy na zboží,
- 139 - Zboží na cestě.

Nákladové účty přímo související se zásobami:

- 501/5004 - Spotřeba režijního materiálu AD (cartridge, papíry),
- 501/1000 - Prodané zboží 01,

Výnosové účty přímo související se zásobami:

- 601/5004 - Tržby z prodeje vlastních výrobků AD,
- 604/1000 - Tržby za zboží 01,
- 604/1006 - Tržby za zboží 06 faktoring,
- 604/2001 - Tržby za zboží do zahraničí EU,

- 604/2000 - Tržby z prodeje odpadového materiálu,
- 621/1000 - Aktivace materiálu a zboží AD.

Účetnictví je vedeno s ohledem na velký sortiment zboží. Pro každé zboží nelze vést analytický účet z toho důvodu, že mnohé položky jsou objednány a vyrobeny u dodavatele na zakázku dle přesných instrukcí zákazníka. Tím by docházelo k tomu, že by mohl existovat analytický účet, na kterém se zboží zaúčtuje jednou a dále by tento analytický účet byl už nepotřebný. Aby účetní jednotka měla přehled o všech položkách, vede důsledně podrobnou skladovou evidenci, díky níž je zajištěna přehlednost a nedochází tak k chybám a nesrovnalostem.

Vytvořené analytické účty netvoří žádný logický systém, účty byly vytvořeny postupně a často na sebe nenavazují (nákladový účet 501/5004 - Spotřeba režijního materiálu AD a výnosový účet 601/5004 - Tržby z prodeje vlastních výrobků AD spolu souvisí, ale majetkový účet se k nim 112/1000 již neváže a ani nemá jiné opodstatnění volby dané analytiky). V účtovém rozvrhu se navíc objevují účty, které už účetní jednotka nepoužívá (např. v minulosti se zabývali také prodejem tonerů do tiskárny, v účtovém rozvrhu je stále položka 132/1005 - Zboží na skladě 05 tonery). Dále společnost doposud nezměnila názvy účtů v návaznosti na změny v ZoÚ - nadále používá v účtovém rozvrhu pojem odběratel a dodavatel namísto pohledávky a dluhy z obchodních vztahů, zákonný rezervní fond aj.

4.5.2 Účtování zásob přímo do spotřeby

Mezi zásoby, které jsou účtovány přímo do spotřeby, patří především kancelářské potřeby, pracovní pomůcky a různé provozní prostředky, materiály potřebné pro údržbu skladů a vysokozdvizných vozíků (čisticí prostředky, maziva, oleje, atd.). Účetní jednotka má pro ně vytvořeny následující analytické účty:

- 501/9004 - Spotřeba kancelářských potřeb,
- 501/9005 - Spotřeba pracovních pomůcek,
- 501/9006 - Spotřeba ostatních prostředků/údržba.

Přímo do spotřeby je účtován také dlouhodobý majetek, který nedosahuje hranice stanovenou účetní jednotkou ve výši 30 000 Kč pro zařazení do dlouhodobého majetku. Jedná se o počítače, stoly, židle, skříně, tiskárny, záložní zdroje. Používají se 2 analytické účty v závislosti, zda se jedná majetek pro činnost společnosti v oblasti prodeje zboží nebo výroby vlastních výrobků A*** Design:

- 501/6000 - Spotřeba režijního materiálu dle seznamu do 30 000 Kč,
- 501/6004 - Spotřeba režijního materiálu dle seznamu do 30 000 Kč AD.

V tabulace 4.1 je znázorněno účtování zásob přímo do spotřeby ve společnosti XYZ, s. r. o.

Příklad 4.1 - Účtování zásob přímo do spotřeby

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1	FP za monitor DELL E2214H a) cena bez DPH b) 21 % DPH na vstupu c) cena celkem	3 380,20 709,80 4 090	5016000 3430021	3211000
2	VPD za nákup kancelářských potřeb (zjednodušený daňový doklad) a) cena bez DPH b) 21 % DPH na vstupu c) cena celkem	289,24 60,76 350	5019004 3430021	2111000

Zdroj: [27] - vlastní zpracování

Evidenci těchto zásob účtovaných přímo do spotřeby si účetní jednotka vede pro přehlednost v souboru Microsoft Office Excel.

4.5.3 Pořízení a prodej zboží a výrobků

Pořízení zboží

Společnost XYZ, s. r. o. pořizuje zásoby jak **z tuzemska, tak ze zemí EU**. Dodavatelů ze zemí EU využívají nejčastěji v případech hůře dostupných obalů jako např. papírové tubusy nebo při velké objednávce (kdy společnosti ze zemí EU dokážou poskytnout lepší cenové podmínky, než dodavatelé tuzemští).

Pro tuzemské dodavatele zboží používá společnost XYZ, s. r. o. účet 321/1000 - Dodavatelé tuzemští řady 01. Dodatek řada 01, který účetní jednotka používá ve slovním označení účtu dodavatelů, je označení pro dodavatele dodávající zboží. V tabulace 4.2 je znázorněno účtování pořízení zboží z tuzemska ve společnosti XYZ, s. r. o.

Tab. 4.2 - Příklad pořízení zboží z ČR

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1	FP za kartonový podklad 125x2500 mm 3vl a) cena bez DPH b) 21 % DPH c) cena celkem	4 870 1 022 5 892	1311000 3430021	3211000
2	FP za dopravu a) cena bez DPH b) 21 % DPH c) cena celkem	289 61 350	1322000 3430021	3211000
3	ID - příjemka zboží na sklad	4 870	1321000	1311000

Zdroj: [27] - vlastní zpracování

Zahraniční faktury v cizí měně jsou přepočteny na českou měnu, společnost používá v průběhu účetního období aktuální kurz vyhlášený ČNB k 1. dni daného kalendářního měsíce, ve kterém přijala fakturu. Pro dodavatele zboží z jiného členského státu EU používá společnost XYZ, s. r. o. účet 311/2000 - Dodavatelé zahraniční z EU řady 01. V tabulace 4.2 je znázorněno účtování pořízení zásob z jiné členské země EU ve společnosti XYZ, s. r. o.

Tab. 4.3 - Příklad pořízení zboží z EU

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1	FP za tubus papírový 300x4x3000 m od slovenského dodavatele, cena na faktuře 2 825 EUR	78 259,76	1311000	3212000
	a) DPH na vstupu EU storno	-16 434,60	3430041	
	b) DPH na vstupu EU	16 434,60	3430042	

Zdroj: [27] - vlastní zpracování

Vysvětlivka: účet 343/0041 - DPH 21 % na vstupu dovoz z EU **storno**, účet 343/0042 - DPH 21 % na vstupu dovoz z EU.

Společnost XYZ, s. r. o. si nevytváří rezervy na kurzové ztráty. Pořízení zboží ze zahraničí je nahodilé. Celkový objem nakoupeného zboží ze zahraničí oproti zboží nakoupeného v tuzemsku je zanedbatelný, tudíž není potřeba tyto rezervy vytvářet. To samé platí i při prodeji zboží do jiného členského státu EU.

S pořízením zboží jsou také spojeny **poskytnuté zálohy**. Tuzemským dodavatelům se zřídka poskytují zálohy. Většinou se jedná buď o nové dodavatele nebo pokud je hodnota objednávky v Kč příliš vysoká. Častěji se společnost setkává se zálohovými fakturami od zahraničních dodavatelů. O poskytnutých zálohách účtuje na účtu 138/1000 - Poskytnuté zálohy na zboží.

Prodej zboží

Prodej zboží je hlavní činností společnosti. Objednávky jsou nejčastěji uskutečňovány na základně osobní schůzky obchodního manažera a zákazníka. Dalšími možnostmi, avšak méně využívanými, je objednávka telefonicky, mailem či přes internetový e-shop.

Analytické účty odběratelů jsou rozděleny opět podle toho, zda se jedná o tuzemského nebo zahraničního odběratele. Pro tuzemské odběratele je zřízen účet 311/1002 - Odběratelé tuzemské řady 02, pro odběratele u jiného členského státu EU účet 311/2001 - Odběratele zahraniční řady do EU. V tabulace 4.4 je znázorněno účtování prodeje zboží tuzemskému zákazníkovi ve společnosti XYZ, s. r. o.

Tab. 4.4 - Příklad prodeje zboží tuzemskému zákazníkovi

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1	FV za kartonový proklad 1600x810 mm			
	a) cena bez DPH	24 500		6041000
	b) 21 % DPH na výstupu	5 145		3430021
	c) cena celkem	19 355	3111002	

Zdroj: [27] - vlastní zpracování

Dodání zboží do jiného členského státu EU osobě registrované k dani společností XYZ, s. r. o., která já plátcem DPH, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet. Na fakturách musí uvést informaci, že se jedná o osvobozené plnění podle § 64 zákona o DPH č. 235/2004 Sb - režim přenesení daňové povinnosti (anglicky Exempt transaction under § 64 of the VAT Act. No. 235/2004 Coll). Vzor zápisu faktury v Melzer Software Profi je uveden v příloze č. 5. V tabulace 4.5 je znázorněno účtování prodeje zboží zákazníkovi z jiné členské země EU ve společnosti XYZ, s. r. o.

Tab. 4.5 - Příklad prodeje zboží zákazníkovi z jiné členské země EU

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1	FV za kartonové krabice, výsek dle vzoru 5 vl polskému zákazníkovi 1 165 EUR (kurz 27,47 Kč)			
	a) cena bez DPH	32 013	3112001	6042001
	c) cena celkem	32 013		

Zdroj: [27] - vlastní zpracování

Prodej vlastních výrobků (A* Design)**

Nákup materiálu pro výrobu v činnosti A*** Design je uskutečňován pouze v tuzemsku. Pro dodavatele tohoto materiálu má společnost XYZ, s. r. o. zřízen účet 321/4000 - Dodavatelé tuzemští řady 04 A*** Design. Řada 04 slouží k identifikaci těch dodavatelů, kteří dodávají materiál. Spotřeba režijního materiálu při výrobě vlastních výrobků je zachycena na účtu 501/5004 - Spotřeba režijního materiálu AD. O přírůstcích vlastní výroby společnost účtuje na účtu 123/1000 - Výrobky AD, souvztažně ve prospěch výnosového účtu 621/1000 - Aktivace materiálu a zboží AD. Úbytek výrobků se pak záúčtuje opačným zápisem (6211000/1231000). Pohledávky vůči odběratelům výrobků A** Design jsou evidovány na účtu 311/1004 - Odběratelé tuzemské řady 04 AD. V tabulace 4.6 je znázorněno účtování tisku a prodeje vlastního výrobku A*** Design ve společnosti XYZ, s. r. o.

Tab. 4.6 - Tisk a prodej výrobku A* Design**

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1	ID - spotřeba režijního materiálu na tisk 10 ks brožur	350	5015004	1121000
2	ID - přírůstek výrobků na sklad	350	1231000	6211000
3	FV za prodej brožur			
	a) cena bez DPH	830		6015004
	b) 21 % DPH na výstupu	174		3430021
	c) cena celkem	10 004	3111004	
4	ID - úbytek výrobků ze skladu	350	6211000	1231000

Zdroj: [27] - vlastní zpracování

Faktoring

Od roku 2015 společnost také využívá regresní faktoring. Jedná se o předem smluvně sjednaný **odkup krátkodobých pohledávek bankou**, čímž společnost získává finanční prostředky před splatností faktury. Důvodem využití této služby je to, že mnoha věrným zákazníkům je poskytována doba **splatnosti faktury až 60 dní** (standardní doba splatnosti je 14 dnů). Delší doba splatnosti faktur přináší společnosti cennou konkurenční výhodu, na druhou stranu ale snižuje likviditu. Pokud společnosti chybí finanční prostředky na financování svých závazků, vyřeší tento problém pomocí faktoringu. Jestliže je poskytnuta odběrateli delší doba splatnosti faktury (více než 14 dnů), zohlední se tato skutečnost při tvorbě ceny.

4.5.4 Inventura

Inventura se provádí pravidelně **před koncem roku**, kdy se zastaví příjem nového zboží. U zásob se provádí **fyzická inventura**, která spočívá ve spočtení počtu kusů každého druhu zboží a materiálu. Zjištěné stavy se zapisují do formulářů, které jsou následně přepsány do předdefinované tabulky vytvořené v editoru Microsoft Office Excel.

Obr. 4.1 - Předdefinovaná tabulka pro zapisování KS zásob

	A	B	C	D	E	F	G	H	I
1		SKLAD 01 - NENULOVÉ STAVY - K 31.12.2014							červená chybí
2			MELZER			INVENTURA			modrá nadbývá
3	Číslo zboží	Název zboží	Množství	Jed.		Celkem	Jed.		Rozdíl
4	600x600x1000/3v	Karton 600x600x1000mm/3v	170	ks		170	ks		0
5	600x600x1530/5v	Karton 600x600x1530mm/5v	105	ks		105	ks		0
6	605x565/5vB	288634 Proložka 605x565mm/5v	200	ks		200	ks		0
7									

Zdroj: [27]

Skutečný stav zjištěný fyzickou inventurou se porovná se stavem v účetnictví, tedy v Melzer Software Profi, přičemž může dojít k manku nebo přebytku. Účetní jednotka nemá stanovenou normu přirozeného úbytku.

Manko sledují na dvou analytických účtech podle toho, zda je manko daňově uznatelné (tj. do výše náhrady) nebo neuznatelné:

- 549/9500 - Manka a škody z provozní činnosti (do výše přijaté náhrady),
- 549/9999 - Manka a škody z provozní činnosti (nedaňové).

Náhrada škody je účtována ve prospěch výnosového účtu 648/9500.

Přebytky jsou účtovány na účtu 648/1000 - Ostatní provozní výnosy. V tabulce 4.7 je znázorněno účtování manka a přebytku ve společnosti XYZ, s. r. o.

Tab. 4.7 - Účtování manka a přebytku

Číslo	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1	ID - manko u krabic 585x385x232 mm 5 vl (č.132)	240	5499999	1321000
		60	5499500	1321000
2	ID - předepsaná náhrada skladníkovi ve výši 20 %	60	3352000	6489500
3	PPD - zaplacená náhrada skladníkem	60	2111002	3352000
4	ID - přebytek u kart. prokladu 80 x 90 mm 3vl (č.215)	247	1321000	6481000

Zdroj: [27] - vlastní zpracování

V oblasti inventarizace zásob a účtování inventarizačních rozdílů je vše detailně promyšleno. Společnost však nemá postup inventarizace upraven ve svých vnitropodnikových směrnících, což je velkým nedostatkem. Čas, osoby odpovědné za inventuru a další informace určuje ředitel.

Inventura je náročná, a to z toho důvodu, že na konci účetního období obvykle zůstane na skladu mnoho druhů krabic a dalších obalů. Při inventuře na konci roku 2014 bylo nutno zkontrolovat a přepočítat téměř 300 položek skladu. Ačkoliv jsou výsledky inventury zapisovány pouze do jednoduché tabulky v Microsoft Office Excel, pro tyto účely to postačí.

5 Závěr

Bakalářská práce je zaměřena na problematiku v oblasti zásob, konkrétně na jejich účtování a oceňování. Zásoby jsou základní složkou podniku, u většiny společností jsou nedílnou součástí jejich podnikatelské činnosti. Aby účetní závěrka poskytla věrné a poctivé zobrazení skutečnosti, musí účetní jednotka znát platnou právní úpravu účetnictví a také musí vědět, jak veškeré ekonomické skutečnosti týkající se společnosti převést do účetnictví. Proto je potřeba mít i široké teoretické vědomosti. Při oceňování zásob, jak přírůstku zásob a úbytku zásob, tak i na konci účetního období, by měla účetní jednotka zvolit tu metodu, která vyhovuje jejím podmínkám a nepřináší ji nadbytečnou administrativní zátěž. Použití konkrétní metody není nijak právně vymezeno nebo vynuceno, avšak mělo by mít své odůvodnění. Dalším rozhodnutím, které je ryze na účetní jednotce, je rozhodnutí o způsobu účtování zásob. V souladu s platnou českou legislativou má na výběr ze dvou možností - způsob A nebo způsob B. Opět by zvolená možnost měla být odůvodněna. Účtování zásob přináší ale mnoho dalších specifických situací, ke kterým může dojít jak během účetního období, tak i na jeho konci.

Důležitou roli v oblasti zásob hrají vnitropodnikové směrnice, jejichž tvorbu částečně upravuje ZoÚ. Pokud jsou zpracovány detailně, jsou pro pracovníky účtárny i návodem, především v komplikovaných a ojedinělých situacích, se kterými se nesetkávají dennodenně.

Společnost XYZ, s. r. o. je malý podnik, který čítá celkem 12 zaměstnanců. Působí především v oblasti nákupu a prodeje zboží - obalového materiálu. Doplnkovou činností je potom tisk a tvorba brožur, reklamních letáků, návodů aj. Na trhu působí 10 let a získala si mnoho věrných zákazníků. Prošlo jí nespočet druhů krabic a jiných obalových materiálů, které se liší v mnoha ohledech a jejich systém účetnictví je tomuto přizpůsoben.

Cílem bakalářské práce bylo kompletně specifikovat zásoby, vyjasnit problematiku jejich účtování a oceňování. Potvrdilo se tvrzení uvedené v úvodu - je nutné věnovat zásobám velkou pozornost, a to nejen z pohledu jejich oceňování a účtování, ale také z pohledu jejich řízení. Důvod je prostý, zásoby tvoří nedílnou součást majetku většiny společností a nesprávné hospodaření s nimi jim může přinést četné problémy. Cílem teoretické části byla analýza zásob v konkrétní společnosti, kde bylo názorně ukázáno, že skutečné účetnictví, oproti tomu teoretickému, je daleko rozsáhlejší a komplikovanější. Společnost XYZ, s. r. o. má značné nedostatky ve vnitropodnikových směrnících a chybí logický systém pro tvorbu analytických účtů. Na tento problém byla společnost upozorněna a je připravena ho v blízké době vyřešit.

Seznam použité literatury

Knihy

- [1] HAKALOVÁ, Jana, Marcela PALOCHOVÁ, Yvetta PŠENKOVÁ a Hana BARTKOVÁ. *Účetnictví podnikatelských subjektů I*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2012. 105 s. ISBN 978-80-248-2905-0.
- [2] KISLINGEROVÁ, Eva. *Manažerské finance*. 3. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. 811 s. ISBN 978-80-7400-194-9.
- [3] KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 424 s. ISBN 978-80-7263-862-8.
- [4] KOVALÍKOVÁ, Hana. *Zákon o účetnictví 2012: jednoduchý průvodce v každodenní praxi*. 3. vyd. Olomouc: ANAG. 2012, 199 s. ISBN 978-80-7263-730-0.
- [5] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. vyd. Praha: Polygon, 2012. 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.
- [6] LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2014. 119 s. ISBN 978-80-247-5172-6.
- [7] LOUŠA, František. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 180 s. ISBN 978-80-247-4115-4.
- [8] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2014*. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 1144 s. ISBN 978-80-7263-853-6.
- [9] ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2009: pro střední školy a veřejnost*. 10. vyd. Znojmo: Pavel Štohl 2009. 214 s. ISBN 978-80-87237-12-0.
- [10] ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2010: pro střední školy a veřejnost*. 11. vyd. Znojmo: Pavel Štohl, 2010. 155 s. ISBN 978-80-87237-24-3.
- [11] STROUHAL, Jiří. *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 417 s. ISBN 978-80-7478-366-1.
- [12] ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 207 s. ISBN 978-80-248-3141-1.
- [13] VOCHOZKA, Marek a Petr MULAČ. *Podniková ekonomika*. Praha: Grada Publishing, 2012. 570 s. ISBN 978-80-247-4372-1.

Elektronické zdroje

- [14] BUSINESS CENTER. *Pojmy: Hrubá marže*. [online]. Business center [16. 2. 2015]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pojmy/p1246-hruba-marze.aspx>
- [15] ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. ČNB: *Co to je inflace?* [online]. ČNB [7. 2. 2015]. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cs/faq/co_to_je_inflace.html
- [16] DAŇAŘI ONLINE: PORTÁL DAŇOVÝCH PORADCŮ A PROFESIONÁLŮ. *České účetní standardy*. [online]. Daňáři online [29. 1. 2015]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3589v4890-ceske-ucetni-standardy/>
- [17] DAŇAŘI ONLINE: PORTÁL DAŇOVÝCH PORADCŮ A PROFESIONÁLŮ. *Opravy základu daně a výše daně podle právní úpravy platné v roce 2012*. [online]. Daňáři online [23.2.2015]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d38371v48318-opravy-zakladu-dane-a-vyse-dane-podle-pravni-upravy-platne/?search_query=\\$index=478](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d38371v48318-opravy-zakladu-dane-a-vyse-dane-podle-pravni-upravy-platne/?search_query=$index=478)
- [18] PODNIKÁTOR. *Provoz firmy: Technické zhodnocení a účtování*. [online]. Podnikátor [13. 2. 2015]. Dostupné z: <http://www.podnikator.cz/provoz-firmy/ucetnictvi-a-dane/danova-evidence/n:18831/Technicke-zhodnoceni-a-uctovani>
- [19] PORTÁL POHODA. *Daně, účetnictví a mzdy: Bonus a skonto - daňové a účetní hledisko*. [online]. Portál pohoda [23. 2. 2015]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/bonus-a-skonto-%E2%80%93-danove-a-ucetni-hledisko>
- [20] PORTÁL POHODA. *Daně, účetnictví a mzdy: US GAAP*. [online]. Portál pohoda [16. 2. 2015]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-standardy/us-gaap/>
- [21] XEROX. *Digital printing: Xerox 700i/700*. [online]. Xerox [13. 4. 2015]. Dostupné z: <http://www.xerox.com/digital-printing/printers/digital-press/xerox-700/enus.html>

Zákony, vyhlášky a další

- [22] České účetní standardy pro podnikatele č. 001 – 023, v platném znění
- [23] vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

- [24] ÚZ 1062 Vzorový účtový rozvrh 2015
- [25] zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění
- [26] Rozvaha, výsledovka a cash flow 2014. Dostupné z:
<http://business.center.cz/business/sablony/s110-ucetni-zaverka-v-plnem-rozsahu.aspx>
- [27] interní materiály společnosti

Seznam zkratek

BV	Bankovní výpis
ČNB	Česká národní banka
ČÚS	České účetní standardy
D	Dal
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DIČ	Daňové identifikační číslo
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
FP	Faktura přijatá
FV	Faktura vystavená
FIFO	Firs In - First Out
ID	Interní doklad
IFRS	International Financial Reporting Standards
KS	Konečný stav
LIFO	Last In - Last Out
MD	Má dáti
MJ	Měrná jednotka
OR	Oceňovací rozdíl
PPD	Příjmový pokladní doklad
PS	Počáteční stav
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
ÚJ	Účetní jednotka
VAP	Vážený aritmetický průměr
VPD	Výdajový pokladní doklad
ZoÚ	Zákon o účetnictví

Seznam tabulek, schémat, grafů, obrázků a vzorců

Tabulky

Tab. 3.1	Údaje o pohybu materiálu během měsíce pro metodu FIFO
Tab. 3.2	Údaje o pohybu materiálu během měsíce pro metodu VAP
Tab. 3.3	Údaje o pohybu materiálu během měsíce pro metodu pevné ceny
Tab. 3.4	Porovnání účtování způsoby A a B
Tab. 3.5	Předání zboží do vlastních maloobchodních prodejen
Tab. 3.6	Účtování zboží v maloobchodních prodejnách
Tab. 3.7	Účtování zásob vlastní výroby
Tab. 3.8	Účtování zvířat
Tab. 3.9	Účtování nevratných obalů
Tab. 3.10	Účtování vratných obalů
Tab. 3.11	Účtování zásob pořízených ze zahraničí
Tab. 3.12	Aktivace zásob
Tab. 3.13	Účtování bonusu
Tab. 3.14	Účtování skonta
Tab. 3.15	Účtování uznané reklamace
Tab. 3.16	Účtování škod na zásobách
Tab. 3.17	Účtování nevyfakturovaných dodávek
Tab. 3.18	Účtování zásob na cestě
Tab. 3.19	Účtování inventarizačních rozdílů
Tab. 3.20	Účtování opravných položek k zásobám
Tab. 4.1	Účtování zásob přímo do spotřeby
Tab. 4.2	Příklad pořízení zboží z ČR
Tab. 4.3	Příklad pořízení zboží z EU
Tab. 4.4	Příklad prodeje zboží tuzemskému zákazníkovi
Tab. 4.5	Příklad prodeje zboží zákazníkovi z jiné členské země EU
Tab. 4.6	Tisk a prodej výrobku A*** Design
Tab. 4.7	Účtování manka a přebytku

Schémata

- Schéma 2.1 Koloběh OM
- Schéma 2.2 Hierarchie předpisů upravující zásoby v ČR
- Schéma 2.3 Způsoby pořízení zásob
- Schéma 2.4 Rozdělení zásob
- Schéma 3.1 Oceňování zásob při pořízení
- Schéma 3.2 Oceňování skladových zásob
- Schéma 4.1 Organizační struktura společnosti XYZ, s. r. o.

Grafy

- Graf 4.1 Struktura aktiv společnosti XYZ, s. r. o.

Obrázky

- Obr. 4.1 Předdefinovaná tabulka pro zapisování KS zásob

Vzorce

- (3.1) Vážený aritmetický průměr proměnlivý
- (3.2) Vážený aritmetický průměr periodický
- (3.3) Koeficient rozpouštění odchylek
- (3.4) Úbytek oceňovacích rozdílů
- (3.5) Průměrné procento oceňovacích rozdílů

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 7. 5. 2015



Martina Křenková

Seznam příloh

- Příloha č. 1 Rozvaha v plném rozsahu
- Příloha č. 2 Směrná účtová osnova
- Příloha č. 3 Tiskárna XEROX 700 Digital Colour Press
- Příloha č. 4 Srovnání skladových karet v Melzer Software Profi a MRP
- Příloha č. 5 Náhled do Melzer Software Profi při tvorbě faktury